

**DAS ERMESSEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS
BEI DER EINSCHRÄNKUNG UND VERSAGUNG
DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Jürgen Stolz

München 1970



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548328_0011

**DAS ERMESSEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS
BEI DER EINSCHRÄNKUNG UND VERSAGUNG
DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Jürgen Stolz

München 1970

Referent: Professor Dr. O. Hintner

Korreferent: Professor Dr. P. Scherpt

Tag der mündlichen Prüfung: 9. Februar 1970



Dissertationsdruck Réssy • München

INHALTSVERZEICHNIS

1. DIE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG UND IHRE REGELUNG DURCH DAS AKTIENGESETZ	9
11. Die Abschlußprüfung der Aktiengesellschaft als Grundprüfung	9
12. Die Abschlußprüfung als Garant einer wirksamen Publizität, Rechnungs- und Rechenschaftslegung	11
121. Das Ergebnis der Abschlußprüfung als apodikti- sches Urteil	17
122. Die Abhängigkeit der Prüfungswirksamkeit vom Gegenstand und Umfang der Prüfung	21
123. Die Abhängigkeit der Prüfungswirksamkeit von der Handhabung der Prüfung durch den Abschlußprüfer	24
13. Die Vorschriften des Aktiengesetzes zur Jahresabschlußprüfung	29
131. Prüfung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, §§ 162, 167 AktG	29
132. Prüfung durch Abschlußprüfer	35
133. Die Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses durch den Abschlußprüfer	37
1331. Die Testaterteilung, § 167 AktG	37
1332. Der Prüfungsbericht, § 166 AktG	39
2. DIE INTERPRETATION DER GESETZLICHEN REGELUNG DER EINSCHRÄNKUNG UND VERSAGUNG DES BESTÄTIGUNGS- VERMERKES	41
21. Die Auslegung des Begriffes "Einwendungen" in der Praxis	42
22. Der Begriff "Einwendungen" als Terminus technicus	43
23. Der allgemeine Sprachsinn des Begriffes "Einwendungen"	44

3. DAS "PFLICHTGEMÄSSE ERMESSEN" ALS EIN ZENTRAL- BEGRIFF ORDNUNGSMÄSSIGER ABSCHLUSSPRÜFUNG	48
31. Der Umfang des prüferlichen Ermessens	51
311. Die Ermessensentscheidungen des Abschlußprüfers	51
3111. Der subjektive Charakter des Bestätigungsvermerkes	51
3112. Die übrigen Ermessensentscheidungen des Abschlußprüfers	57
31121. Die Bestimmung des Prüfungsumfanges	57
31122. Die Entscheidung von Zweifelsfragen und Grenzfällen	58
31123. Die Heranziehung von Prüfungsgehilfen	59
31124. Die Unterrichtung des Aufsichtsrates	59
31125. Der Antrag auf Einleitung eines Ordnungsstrafverfahrens	60
31126. Das Klagerecht des Abschlußprüfers nach § 169 AktG	61
31127. Die Abfassung des Prüfungsberichtes	62
31128. Die Formulierung des einschränkenden Vermerkes	62
312. Zur Anwendbarkeit der im öffentlichen Recht ent- wickelten Ermessensbegriffe	62
3121. Der Abschlußprüfer als Träger eines freien Berufes	64
3122. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch den Abschlußprüfer	66
313. Die Ausgestaltung der Ermessensbegriffe im öffentlichen Recht und ihre Anwendung auf die Abschlußprüfung	68
3131. Ermessen als Wahlhandlungsmöglichkeit	68
3132. Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff	70
3133. Ermessensspielraum und Beurteilungsspielraum	78
32. Grenzen des prüferlichen Ermessens	81
321. Allgemeine Ermessengrenzen	81
3211. Freies und gebundenes Ermessen	81
3212. Ermessensfehler	84

	5
32121. Ermessensfehler durch Ermessenüberschreitung	85
32122. Ermessensfehler durch Ermessensmißbrauch	86
3213. Einschränkung des Ermessens auf eine einzige Entscheidung	87
322. Spezielle Ermessensgrenzen	90
3221. Die Begrenzung des abschlußprüferlichen Ermessens durch die Ermessensentscheidungen des geprüften Unternehmens	90
3222. Die Einschränkung des prüferlichen Ermessensspielraumes durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung	92
32221. Der Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung	92
322211. Die gesetzlichen Vorschriften	93
322212. Die Rechtsprechung der Gerichte	95
322213. Die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer	96
32222. Entstehung und Aufgaben der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung	99
 4. DIE BEGRENZUNG DES PRÜFERLICHEN ERMESSENS DURCH DIE UNTERSCHIEDLICHEN ZIELRICHTUNGEN UND KONSEQUENZEN DER EINZELNEN PRÜFERLICHEN INSTRUMENTARIEN	 101
41. Die interne Verbesserung des Fehlers	102
42. Die Unterrichtung des Aufsichtsrates	104
43. Die Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand	107
44. Die Anrufung des Gerichtes nach § 169 AktG	109
441. Die bisherige Bedeutung dieses Instrumentes in der Praxis	109
442. Die Zuständigkeit des Gerichtes	111
443. Folgen der gerichtlichen Entscheidung	113
444. Das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers bei Einsatz dieses Instrumentes	114
45. Die Schlußbesprechung	117
46. Die Niederlegung des Prüfungsamtes durch den Abschlußprüfer	118

47.	Der Bestätigungsvermerk	119
471.	Der Bestätigungsvermerk als das Kernstück aktienrechtlicher Publizität	119
4711.	Der Bestätigungsvermerk als Ergebnis eines Beurteilungs- prozesses	119
4712.	Die Definition des Bestätigungsvermerkes	120
4713.	Die Zielrichtung des Bestätigungsvermerkes	120
4714.	Die Beglaubigungsfunktion des Bestätigungsvermerkes	122
4715.	Die Darstellung des Prüfungsergebnisses durch den Bestätigungsvermerk	122
4716.	Die Schaffung von Vertrauen durch den Bestätigungs- vermerk	123
4717.	Rechtliche und tatsächliche Folgen des Bestätigungs- vermerkes	123
4718.	Der Bestätigungsvermerk als wirksamstes Instrument des Abschlußprüfers	126
472.	Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk	127
4721.	Der Bestätigungsvermerk als Positivbefund	127
4722.	Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk als Regelfall?	128
4723.	Der Inhalt des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes	128
4724.	Die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsver- merkes in der Praxis	129
473.	Der eingeschränkte Bestätigungsvermerk	133
4731.	Der eingeschränkte Vermerk als Positivbefund mit Abschwächungen	133
4732.	Die Formulierung des einschränkenden Vermerkes	134
4733.	Die Aufgaben des einschränkenden Vermerkes	135
4734.	Der korrektive Charakter der Einschränkung	136
4735.	Zur Zulässigkeit von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk	139

4736.	Die Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes in der Praxis	140
474.	Die Versagung des Bestätigungsvermerkes	144
4741.	Die Versagung als schärfste Form der Ablehnung von Rechnungs- und Rechenschaftslegung	144
4742.	Die Praxis der Versagung des Bestätigungsvermerkes	145
475.	Die Erteilung eines negativen Bestätigungsvermerkes	148
48.	Der Prüfungsbericht	150
481.	Der Prüfungsbericht als Informationsmittel für die Ent- scheidungen des Aufsichtsrates	153
482.	Die indirekte Information der Aktionäre, Arbeitnehmer, Gläubiger und der Öffentlichkeit durch den Prüfungsbericht	154
483.	Grenzen der Abweichung der Aussagen von Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk	156
5.	DIE ERSETZUNG DER GENERALKLAUSEL DES § 167 ABS. 2 AKTG DURCH EINE BEISPIELHAFTE AUFGÄHRLUNG VON EINZELFÄLLEN	159
51.	Die Begrenzung des prüferlichen Ermessens durch die Vorgabe von Richtbeispielen	159
511.	Das Problem einer objektiven Urteilsbildung	159
512.	Die zentrale Bedeutung des prüferlichen Ermessens	159
513.	Richtlinien für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes	160
514.	Möglichkeiten einer gesetzlichen Regelung	161
52.	Der Bestätigungsvermerk im Fall der Nichtigkeit des Jahresabschlusses	163
53.	Der Bestätigungsvermerk im Fall von Mängeln der Buchführung	169
54.	Der Bestätigungsvermerk bei unterlassenen Aufklärungen und Nachweisen	172
55.	Der Bestätigungsvermerk bei Bewertungsfehlern	178

56.	Der Bestätigungsvermerk bei Gliederungsverstößen	182
57.	Der Bestätigungsvermerk bei Mängeln des Geschäfts- berichtes	185
58.	Der Bestätigungsvermerk bei Satzungsverstößen	191
LITERATURVERZEICHNIS		194

1. DIE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG UND IHRE REGELUNG DURCH DAS AKTIENGESETZ

Der Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers ist ein Hauptbestandteil der Abschlußprüfung nach Aktienrecht. Die Abschlußprüfung ist in vielerlei Hinsicht von großer Bedeutung für die Aktiengesellschaft. Die Aktiengesellschaft ist die bedeutendste Unternehmungsform der kapitalistischen Wirtschaftsordnung.

Die gesetzliche Regelung des Bestätigungsvermerks steht im Widerspruch zu dieser Bedeutung des Bestätigungsvermerkes für unsere Wirtschaftsordnung; seine Regelung durch das Gesetz ist seiner Gewichtigkeit nicht angemessen, sie ist "sehr dürftig" ¹⁾.

Dieser Widerspruch zwischen Bedeutung und gesetzlicher Regelung des Bestätigungsvermerkes soll im folgenden aufgezeigt werden; das Ausmaß des prüferlichen Ermessens gerade bei der Handhabung des Bestätigungsvermerkes soll dargelegt werden. Bei dieser Darlegung wollen wir es aber nicht belassen. Im Interesse von Prüfer, Unternehmen, Aktionären, Arbeitnehmern, Gläubigern und Öffentlichkeit soll vielmehr nach geeigneten Abhilfen Ausschau gehalten werden.

Wir werden dabei so vorgehen, daß wir

1. zu Beginn zum besseren Verständnis des Problemkreises kurz auf die Bedeutung der Jahresabschlußprüfung und
2. auf ihre gesetzliche Gesamtregelung eingehen und dann
3. die gesetzliche Regelung der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes interpretieren,
4. den dabei aufgedeckten Ermessensspielraum des Abschlußprüfers allgemein und
5. im Hinblick auf die unterschiedlichen Zielrichtungen und Konsequenzen der einzelnen prüferlichen Instrumentarien abzugrenzen versuchen und
6. zum Schluß eine Möglichkeit zur Einengung des noch verbleibenden weiten Ermessensspielraumes durch die Vorgabe von Richtbeispielen aufzeigen.

11. Die Abschlußprüfung der Aktiengesellschaft als Grundprüfung

Die große Bedeutung der Aktiengesellschaft in unserem und für unser gegenwärtiges Wirtschaftssystem ist unbestritten. "Die Aktiengesellschaft ist der Prototyp der ka-

1) Großmann, H.: Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Berlin 1938, S.139 für das Aktiengesetz 1937

pitalistischen Unternehmung." ¹⁾ "Sie ist ein kunstvolles Instrument, das zu hohen wirtschaftlichen Leistungen fähig ist, wenn es richtig eingesetzt wird." ²⁾ Zwei Funktionen sind es, deren Erfüllung durch die Aktiengesellschaft vor allen übrigen Gesellschaftsformen besonders gut gewährleistet wird, nämlich einmal die Aufbringung großer Kapitalien, zum andern die Organisation großer Unternehmungen. Daneben hat die Aktiengesellschaft eine hervorragende Bedeutung für die Gestaltung des gesamtwirtschaftlichen Prozesses, für die Kapitalbildung und die Kapitallenkung. ³⁾ Die Kapitalbildung wird besonders durch die "Unternehmung an sich", wie die von ihren Gründern und Eigentümern emanzipierte Unternehmung bezeichnet wird, gefördert, weil diese "Unternehmung an sich" vornehmlich nach Wachstum und Sicherheit strebt, dem Gewinnstreben also nur eine "Dienstefunktion" zumeist, nämlich die, Wachstum, d.h. auch Kapitalbildung, und Sicherheit zu ermöglichen. ⁴⁾ Gerade die Aktiengesellschaft ist aber eine Gesellschaftsform, bei der diese Emanzipation der Unternehmung, diese Verselbständigung der Führungsorgane, am häufigsten, wenn nicht gar ausschließlich, beobachtet wird. So kommt es, daß sich die Aktiengesellschaft als "unentbehrlich" ⁵⁾ erwiesen hat und "in der kapitalistischen Wirtschaft unter allen Gesellschaftsformen, wenn auch nicht der Zahl, so doch der kapitalmäßigen Bedeutung nach die führende Rolle" ⁶⁾ spielt.

"Die Prüfungen, welche bei Unternehmungen vorkommen, sind verschiedenster Art. Unter ihnen nimmt die Jahresabschlußprüfung ... zweifellos die wichtigste Stellung ein. Nicht mit Unrecht bezeichnet man sie auch als sogenannte Grundprüfung, die in irgendeiner Form, hier stärker, dort schwächer, auf die übrigen Prüfungen ausstrahlt." ⁷⁾ SCHMALENBACH forderte schon im Jahre 1950 eine Änderung der Vor-

1) Hax, K.: Aufgaben und Bedeutung der Aktiengesellschaft, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1950, S. 240; vgl. a. Michel, E.: Die Aufgaben der Pflichtprüfungen nach der neuen Gesetzgebung, in: Beiträge zur Wirtschaftspolitik, Die wirtschaftspolitischen Vorträge des 1. Deutschen Betriebswirtschaftler-Tages, Berlin 1935, S. 40 (Zitierweise fortan: Aufgaben)

2) Hax, K.: a. a. O., S. 242

3) Ebd., S. 242 u. 246

4) Vgl. Nieschlag, R.: Unternehmung und Eigentümer. Die "Emanzipation" der Unternehmung und der Wandel der Eigentumsstruktur, in: Der österreichische Betriebswirt, 1965, S. 121 ff

5) Baumbach, A. u. Hueck, A.: Aktiengesetz, 13. Aufl., München 1968, Einl. Anm. 7 (Zitierweise fortan: Baumbach-Hueck)

6) Ebd.: Einl. Anm. 7

7) Nertinger, J.: Wie prüft man einen Jahresabschluß?, Stuttgart 1949, S. 9; vgl. a. Baudisch, R.: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S. 462 (Zitierweise fortan: Bedeutung)

schriften des Aktiengesetzes von 1937 über die Jahresabschlußprüfung: "Wenn nicht die Vorschriften über die Bilanzprüfung grundlegend geändert werden, ist es ganz unmöglich, der Aktiengesellschaft als einer wichtigen wirtschaftlichen Institution die Gestalt zu geben, die man ihr im Interesse der Gesamtwirtschaft wünschen muß." ¹⁾ Das Aktiengesetz von 1965 hat diese grundlegende Änderung nicht vorgenommen. Die Jahresabschlußprüfung ist vielmehr in ihren Grundzügen ²⁾ beibehalten worden; es kommt ihr aber heute, nicht zuletzt "auf Grund der neuen Bewertungsvorschriften, aber auch auf Grund der übrigen verfeinerten Vorschriften über den Inhalt des Jahresabschlusses eine erheblich gestiegene Bedeutung zu" ³⁾.

12. Die Abschlußprüfung als Garant einer wirksamen Publizität, Rechnungs- und Rechenschaftslegung

Der gesetzliche Zwang zur Publizität ⁴⁾, Rechnungs- und Rechenschaftslegung genügt nicht immer zur Gewährleistung der Einhaltung der die Publizität, Rechnungs- und Rechenschaftslegung betreffenden Vorschriften. Vielmehr ist es manchmal nötig, Sicherungen gegen die Verletzung dieser Vorschriften einzubauen. Das hat der Gesetzgeber u. a. durch die Einführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und Geschäftsberichtes der publizierenden Aktiengesellschaft getan.

1) Schmalenbach, E.: Die Aktiengesellschaft, 7. Aufl., Köln u. Opladen 1950, S. 32 (zitierweise fortan: Aktiengesellschaft)

2) Vgl. Döllerer, G.: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: Der Betriebsberater, 1965, S. 1416 (Zitierweise fortan: Rechnungslegung)

3) Döllerer, G.: Rechnungslegung, S. 1416

4) Wir wollen im folgenden unter Publizität die gesetzliche Publizität mit unbestimmten Adressaten verstehen und sie als gesetzliche Verpflichtung zur Veröffentlichung von bestimmten Daten des Unternehmens an einen unbestimmten Personenkreis definieren (vgl. a. Kronstein, H. u. Claussen, C. P.: Publizität und Gewinnverteilung im neuen Aktienrecht, Frankfurt a. M. 1960, S. 9; Rittner, F.: Gutachten über: Die handelsrechtliche Publizität außerhalb der Aktiengesellschaft, in: Verhandlungen des 45. Deutschen Juristentages, Band 1, Teil 4, München u. Berlin 1964, S. 3u. 4; Caemmerer, E. v.: Gesammelte Schriften, Band 2, herausgegeben von H. G. Leser, Tübingen 1968, S. 98), machen aber darauf aufmerksam, daß andere, teilweise von uns zitierte Autoren dem Begriff "Publizität" einen weiteren Sinngehalt geben und dann z. B. auch die Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften als Publizitätsvorschriften bezeichnen.

Prüfung ohne Publizität ist sinnvoll. Die geprüften Daten gelangen dann zwar nicht an einen unbestimmten Personenkreis, wohl aber an einen bestimmten Personenkreis, z.B. an die Personen der oberen betrieblichen Führungsebene, die auf geprüfte, d.h. für richtig befundene Daten als Voraussetzung der auf Grund dieser richtigen Daten zu treffenden richtigen Entscheidungen genauso angewiesen sind wie außenstehende Personen.

Publizität ohne Prüfung ist dagegen nicht sinnvoll. Das hat sich nicht nur im Verlauf der geschichtlichen Entwicklung der Publizität immer wieder gezeigt ¹⁾, sondern ist heute auch fast allgemein anerkannt. ²⁾ Alle Formen freiwilliger Publizität, Rechnungs- und Rechenschaftslegung sind mit dem Zweifel an der Richtigkeit der veröffentlichten Daten belastet. Daran wird sich in absehbarer Zeit auch nichts ändern. "Der Erfolg der besten Publizitätsvorschriften (und Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften, Anm.d.Verf.) ist ... in Frage gestellt, wenn keine

1) Vgl. z.B. a. Gottschalk, H.: Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, Frankfurt a.M. 1934, S. 31; Westrick, P.: Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, Heidelberg 1963, S. 16; Schulze zur Wiesch, D.W.: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963, S. 42; Greiffenhagen, H.: Zur Problematik der Rechnungspublizität von Großunternehmen und Konzernen außerhalb der aktienrechtlichen Unternehmensform mit der Sicht auf europäische Entwicklung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S. 122 (Zitierweise fortan: Problematik); Döllerer, G.: Zweck der aktienrechtlichen Publizität, Gutachten, in: Der Betriebsberater, 1958, S. 1282 (Zitierweise fortan: Zweck); Klausning, F.: Reform des Aktienrechts. Unter besonderer Berücksichtigung der Teilreform des Jahres 1931, Berlin u. Wien 1933, S. 42.

2) Vgl. z.B. Schwarz, M.: Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 110 (Zitierweise fortan: Bedeutung); David, W.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1948, S. 65 (Zitierweise fortan: Problematik); Buchholz, P.: Die Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses im neuen Aktienrecht, in: Der Wirtschaftstreuhandler, 1937, S. 149; Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Düsseldorf 1955, S. 20: "Hier liegen die Grundlagen für die Sicherung des Wertes der Publizität..."; ders., Bedeutung, S. 462; Döllerer, G.: Rechnungslegung, S. 1416; Quassowski, L.: Die Publizität im neuen Aktienrecht, in: Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, begründet von Dr. J. A. Gruchot, Neue Folge, 9. Jahrgang (der ganzen Reihe 72. Jahrgang), Berlin 1932, S. 124: "In dieser Einrichtung der Pflichtprüfung liegt wohl die stärkste Sicherung für die Einhaltung der Publizitätsvorschriften."

genügenden Sicherungen für ihre Einhaltung bestehen." ¹⁾ Das Aktiengesetz kennt zur Sicherung der Publizität und einer gesetzmäßigen Rechnungs- und Rechenschaftslegung mehrere Mittel ²⁾; diese weisen aber solche "Mängel" ³⁾ auf, daß sie allein nicht ausreichen, um die aktienrechtliche Publizität und die Einhaltung der Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften zu sichern. ⁴⁾ Die Abschlußprüfung, ein weiteres Sicherungsmittel, ist deshalb eine notwendige Ergänzung dieser Sicherungsmittel. Sie ist eine Voraussetzung einer wirksamen Publizität. ⁵⁾ Denn Publizität hat nur dann einen Sinn, wenn die Daten des Unternehmens, die veröffentlicht werden, auch wahr sind ⁶⁾; wenn sie unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften ermittelt worden sind ⁷⁾; der unbestimmte Personenkreis als Adressat der Veröffentlichung, der meist keine eigene Möglichkeit hat, die Richtigkeit und Wahrheit der Daten selbst nachzuprüfen, muß sich darauf verlassen können, daß sie richtig und wahr sind; nur dann wird das von der Publizität angestrebte Ziel, Wissen zu vermitteln, erreicht; nur richtige und wahre Daten können Wissen vermitteln.

Die Prüfungswirksamkeit wiederum hängt ab a) vom Umfang und Inhalt der Publizitäts-, Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften ⁸⁾,

- 1) Geßler, E.: Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S.463 (Zitierweise fortan: Garanten)
- 2) Vgl. a.ebd., S.464
- 3) Ebd., S.464
- 4) Vgl. a.ebd., S.464
- 5) Vgl. z.B. Westrick, P.: a. a. O., S.11; Homburger, M.: Aufsichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht, Berlin 1932, S.86
- 6) Vgl. z.B. Falkenhausen, B.Frhr.v.: Die Aufgaben der Publizität im Aktienrecht, Bericht über das Frankfurter Publizitätsgespräch in Königstein/ Taunus am 13. u.14. April 1962, in: Die Aktiengesellschaft, 1962, S.313; Eßer, J.: Die Aufgaben der Publizität im Aktienrecht, in: Die Aktiengesellschaft, 1963, S.31
- 7) Vgl. Heinen, E.: Handelsbilanzen, Wiesbaden 1968, S.91: "Wahr ist ... im Sinne von getreuer und gewissenhafter Rechenschaftslegung zu verstehen. Die Bilanz ist demzufolge wahr, wenn sie den Gepflogenheiten ordentlicher Kaufleute entspricht, also nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder gegen gesetzliche Bestimmungen verstößt."
- 8) Vgl. z.B. Schmölder, K.: Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle, in: Juristische Wochenschrift 1931, S.2925 (Zitierweise fortan: Verwaltungsreform); Martens, H.-J.: Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.545; Schulze zur Wiesch, D.W.: a. a. O., S.179; Westrick, P.: a. a. O., S.17; Arndt, P.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk, München 1959 (Diss.), S.3

- b) vom Gegenstand und Umfang der Prüfung und
- c) von der Handhabung der Prüfung durch den Prüfer.

Der Bestätigungsvermerk kann nur die Einhaltung der Vorschriften bestätigen, die das Unternehmen von Gesetzes und der Satzung wegen verpflichtet ist zu beachten. "Man kann das Problem der obligatorischen Revision der Aktiengesellschaften nicht lösen, ohne dabei auf die Grundfragen einzugehen, die für die Reform des Aktienrechts überhaupt zu stellen sind. Man kann nicht zu der Frage der Pflichtrevision der Aktiengesellschaften Stellung nehmen, ohne zum Beispiel die Frage ... der Publizität ... anzuschneiden." ¹⁾ Man kann auch nicht zur Prüfungswirksamkeit Stellung nehmen, ohne auf die Gegenstände und den Umfang der Jahresabschlußprüfung einzugehen, weil auch diese notwendigerweise die Prüfungswirksamkeit begrenzen; die Prüfung wird nur dort wirksam, wo sie stattfindet. Schließlich spielt die Handhabung der Prüfung durch den Prüfer eine ganz entscheidende Rolle für die Prüfungswirksamkeit, besonders angesichts der knappen gesetzlichen Regelung der Jahresabschlußprüfung und des weiten Ermessensspielraumes des Abschlußprüfers bei den einzelnen von ihm zu treffenden Entscheidungen.

Eine Publizität ohne Prüfung wäre "eher schädlich" ²⁾. Für die Aktionäre ergäbe sich das Dilemma, daß sie zur Ausübung ihrer Kontrolltätigkeit gegenüber dem Vorstand auf die Information angewiesen wären, die ihnen der Vorstand lieferte. "Der Kontrollierte soll also die Tatsachen für die Kontrolle selbst liefern." ³⁾ Die Abschlußprüfung ist insofern selbst eine Publizitätsmaßnahme und führt als solche "zu einer beträchtlichen Vermehrung der Publizität" ⁴⁾. Die Prüfung ist selbst Publizität, gewährleistet die Publizität ⁵⁾, beglaubigt ihre ordnungsmäßi-

1) Voß, W.: Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts, Berlin 1927, S. 2

2) Caemmerer, E. v.: Gesammelte Schriften, S. 128

3) Semler, J.: Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1958, S. 454 (Zitierweise fortan: Publizität)

4) Homburger, M.: Über die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfer, 1933, S. 10 (Zitierweise fortan: Bedeutung); vgl. a. Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung und aktienrechtliche Pflichtprüfung, Ein Rückblick und Ausblick, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1966, S. 561 (Zitierweise fortan: Wirtschaftsprüfung)

5) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 28 (Zitierweise fortan: Bilanzprüfung); Gottschalk, H.: a. a. O., S. 54; Goerdeler, R.: Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Barz, C. H. u. a. (Hrsg.), Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt a. M. 1962, S. 213; Flume, W.:

ge Vornahme ¹⁾, garantiert "die Ordnung im Rechnungswesen der Betriebe" ²⁾, sichert die Einhaltung der Publizitäts-, Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften. ³⁾ Der Abschlußprüfer wird demnach in der Literatur als "Anwalt der Gesamtheit und des Gemeinnutzens" ⁴⁾, als "Vertrauensorgan der Öffentlichkeit" ⁵⁾, als "Garant für die Sicherung des Grundsatzes von Treu und Glauben" ⁶⁾, als Arzt, der "Krankheiten heilen und vor diesen schützen" ⁷⁾ soll, als "Krisenwarner" ⁸⁾, als "Vertrauensmann der Wirtschaft", als "Treuhänder", "Anwalt des volkswirtschaftlichen Kapitals", "Gewissen und Gehilfe der Wirtschaft", "Wirtschaftsnotar" und "Garanten aktienrechtlicher Publizität" ⁹⁾ bezeichnet.

Fortsetzung der Fußnote 5) von Seite 14:

Grundfragen der Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1960, S. 35; Staub, H.: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl., 2. Band, Berlin u. Leipzig 1933, Einf. zu §§ 262 a bis g (Zitierweise fortan: Staub-Pinner); Mellerowicz, K.: in: Gadow-Heinichen, Großkommentar Aktiengesetz, 2. Aufl., 1. Band, Berlin 1961, § 140 Anm. 15; Westrick, P.: a. a. O., S. 9

- 1) Vgl. Wanieck, O.: Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin u. Wien 1935, S. 263
- 2) Baudisch, R.: a. a. O., S. 20 u. 24; vgl. a. Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 563; Nußbaum, A.: Garantien aktienrechtlicher Publizität, in: Juristische Wochenschrift, 1932, S. 2583; Schneider, K.: Der Wirtschaftsprüfer nach dem neuen Aktienrecht, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 10 (Zitierweise fortan: Wirtschaftsprüfer); Geßler, E.: Diskussionsbeitrag zu Schwarz, M.: Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Düsseldorf 1964, S. 47 (Zitierweise fortan: Diskussionsbeitrag)
- 3) Vgl. a. Forster, K.-H., Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S. 429 (Zitierweise fortan: Gläubigerschutz); Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 561; Westrick, P.: a. a. O., S. 15
- 4) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 7
- 5) Ebd., S. 100
- 6) Ebd., S. 131
- 7) Hintner, O.: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München, Berlin u. Leipzig 1926, S. 40 (Zitierweise fortan: Treuhandwesen); vgl. a. Ertel, H. A.: Der Wirtschaftsprüfer als Pflichtprüfer, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien, Zürich 1938, S. 201/202
- 8) Baudisch, R.: a. a. O., S. 23
- 9) Vgl. Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S. 9 mit Nachweisen

Über den Inhalt der Garantie bestehen allerdings Zweifel. Mit Recht wird davor gewarnt, in das Testat etwas anderes hineinzulegen als die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit gemäß den gesetzlichen Vorschriften. Die Abschlußprüfung gibt "weder eine Garantie für volle Gläubigerbefriedigung noch für ungeschmälerte Erhaltung des Gesellschaftskapitals" ¹⁾. Sie soll prophylaktisch wirken ²⁾, Krisen gar nicht erst entstehen lassen, kann aber selbstverständlich nicht alle Unternehmenszusammenbrüche und Krisen verhindern oder wieder beseitigen ³⁾, sondern kann nur auf diese Krisen aufmerksam machen, und zwar frühzeitig ⁴⁾, und dadurch rechtzeitiges Einschreiten ermöglichen; die Abschlußprüfung bürgt nicht "für Gesundheit und Intaktheit" ⁵⁾ eines Unternehmens, also nicht dafür, daß die Bilanzen gut oder schlecht sind, sondern nur dafür, daß sie richtig oder falsch sind, d. h. daß sie ein den Gesetzen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft vermitteln oder nicht. ⁶⁾ Die Aufgabe der Öffentlichkeit und der anderen Beteiligten ist es dann, diese richtigen Zahlen auszuwerten und sich mit ihrer Hilfe ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der geprüften Unternehmens zu machen, denn "nicht die Richtigkeit dieser Zahlen an sich ist das, worauf es ankommt, sondern das Bild, das man von dem Aufbau und der Lebensgebarung des Betriebes aus ihnen gewinnt." ⁷⁾ Die Abschlußprüfung zeigt Un-

1) Schwarz, M.: Bedeutung, S. 112

2) Vgl. Schulze zur Wiesch, D.W.: a. a. O., S. 49; Greiffenhagen, H.: Problematik, S. 116

3) Vgl. Homburger, M.: Organe, Publizität und Pflichtprüfung, in: Juristische Wochenschrift, 1931, S. 2940 (Zitierweise fortan: Organe); Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 561; ders.: Problematik, S. 118; Castan, E.: Publizitätspflicht für alle Großunternehmen, in: Der Betrieb, 1968, S. 516; Klausing, F.: a. a. O., S. 94

4) Vgl. Castan, E.: a. a. O., S. 516; Schulze zur Wiesch, D.W.: a. a. O., S. 44/45

5) Institut für Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968, S. 751/752 (Zitierweise fortan: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968); vgl. a. Le Coutre, W., Materielle Revisionen, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Berlin und Wien 1933, S. 74 (Zitierweise fortan: Revisionen).

6) Vgl. a. Martens, H.-J.: a. a. O., S. 538 u. 539; Goerdeler, R.: Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, in: Journal UEC, 1967, S. 108; "... darf die wirtschaftliche Aussagefähigkeit des Testats des Abschlußprüfers nicht überschätzt werden. Ob die jetzige Rechtslage in diesem Punkte als völlig befriedigend angesehen werden kann, könnte bezweifelt werden." (Zitierweise fortan: Aussagefähigkeit)

7) Le Coutre, W.: Revisionen, S. 74

terbilanzen und Überschuldungen zwar auf, d.h. bestätigt sie entweder, wenn sie in dem Rechnungswerk zum Ausdruck kommen, oder macht durch Einschränkungen oder Versagung des Bestätigungsvermerks auf sie aufmerksam, wenn sie im Rechnungswerk nicht zum Ausdruck kommen, aber zum Ausdruck kommen müßten, zieht aber aus diesen Unterbilanzen und Überschuldungen keine Konsequenzen. 1) Darin kommt wieder zum Ausdruck, daß die Abschlußprüfung zwar eine wirksame Publizität, Rechnungs- und Rechenschaftslegung, nämlich die vom Gesetz vorgeschriebene, garantiert, aber keine einwandfreie sonstige Geschäftsführung, keine geregelten finanziellen Verhältnisse und keine ausreichende Rentabilität.²⁾ Letzteres ist auch kein unmittelbares Ziel der Abschlußprüfung, sondern ein entfernteres höheres Ziel, zu dem die gesetzmäßige Publizität in einer Mittel-Zweck-Beziehung steht.

121. Das Ergebnis der Abschlußprüfung als apodiktisches Urteil

Zu diesem Thema finden wir in der Literatur weitgehend übereinstimmende Stellungnahmen, so daß man eigentlich darauf verzichten könnte, weiter auf dieses Problem einzugehen. Interessant an diesen Stellungnahmen ist aber, daß ihr Ergebnis verschieden und dazu meist falsch begründet wird.

§ 262 f Abs. 1 HGB 1931 forderte, der Bestätigungsvermerk müsse ergeben, ob nach pflichtgemäßer Prüfung die Rechnungslegung und Rechenschaftslegung den gesetzlichen Vorschriften entspreche. § 140 Abs. 1 AktG 1937 übernahm diese Regelung mit den in diesem Zusammenhang uninteressanten Abweichungen, daß der Bestätigungsvermerk ergeben müsse, daß nach pflichtmäßiger Prüfung

1) Vgl. a. Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957, § 140 Tz. 26 (Zitierweise fortan: Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl.); Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 762; Martens, H.-J., a. a. O., S. 547; Karoli, R. u. Tomfohrde, K.: Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S. 173 (Zitierweise fortan: Karoli-Tomfohrde); Karoli, R.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1937, S. 169 (Zitierweise fortan: Praxis); Fachgutachten 1/53 (HFA), in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956 (Zitierweise fortan: Fachgutachtensammlung 1956), S. 164

2) Vgl. a. Zienendorff, W.: Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Band 1, Düsseldorf 1950, S. 74

die Rechnungs- und Rechenschaftslegung den gesetzlichen Vorschriften entspreche. Auch in § 167 Abs. 1 AktG 1965 kehrt der Ausdruck "pflichtmäßige Prüfung" wieder.

Zu § 262 f HGB 1931 und § 140 AktG 1937 meinen SCHLEGELBERGER-QUASSOWSKI, die mehr subjektive und relative Fassung sei gewählt worden, um gerade die sorgfältigsten Prüfer vor Gewissenskonflikten zu bewahren. ¹⁾ Der Hinweis auf die "pflichtgemäße Prüfung" zeigt deutlich, "daß dem Gesetzgeber keine objektive und auch keine apodiktische Bestätigung vorgeschwebt hat, weil man von dem Prüfer eine absolute Wahrheitsfindung nicht verlangen kann." ²⁾ Ein Änderungsvorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer ³⁾ zum Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes ⁴⁾ sah eine Fassung des § 167 Abs. 1 AktG 1965 vor, in der den Worten "pflichtgemäße Prüfung" eine erhöhte Bedeutung dadurch zukommen sollte, daß es in Absatz 1 heißen sollte: "Sind nach pflichtgemäßer Prüfung ... keine wesentlichen Einwendungen zu erheben ..." Der Gesetzgeber hat sich diesen Änderungsvorschlag nicht zu eigen gemacht; durch die Aufnahme der Worte "nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung" will der Gesetzgeber dem Abschlußprüfer "nochmals seine Verantwortung deutlich vor Augen halten" ⁵⁾, verfolgt also insofern mit diesen Worten ganz andere Zwecke als das Institut der Wirtschaftsprüfer mit seinem Änderungsvorschlag, der eine weitere Betonung des subjektiven und relativen Charakters des Bestätigungsvermerkes bringen sollte. Das Gesetz hingegen fordert zunächst einmal eine absolute Wahrheitsfindung; der Bestätigungsvermerk soll sagen, daß die Rechnungs- und Rechenschaftslegung dem Gesetz und der Satzung entsprechen ⁶⁾; dabei ist der Gesetzgeber aber realistisch genug, sich damit zufrieden zu geben, wenn die Prüfung zu einem Ergebnis führt, das in die Nähe dieses Zieles absoluter Wahrheitsfindung gelangt.

1) Vgl. Schlegelberger, F., Quassowski, L., Herbig, G., Geßler, E. u. Hefermehl, W.: Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1939, § 140 Anm. 5 (Zitierweise fortan: Schlegelberger-Quassowski); vgl. a. Ritter, C.: Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl., Berlin und München 1939, § 140 Anm. 2 d

2) Wanieck, O.: a. a. O., S. 279

3) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Vorschläge zur Aktienrechtsreform des Arbeitskreises Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf 1956, S. 78 (Zitierweise fortan: Vorschläge)

4) Vgl. Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Deutscher Bundestag, 4. Wahlperiode, Drucksache IV/171, Bonn 1962

5) Kropff, B.: Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S. 272 (Zitierweise fortan: Aktiengesetz)

6) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 87: "... muß jeder Bestätigungsvermerk ... in erster Linie wahr sein."

Der Bestätigungsvermerk kann, da der Abschlußprüfer aus zeitlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht alles prüfen kann ¹⁾, und selbst wenn er alles prüft, nicht alle Fehler entdecken kann, keine Garantie für die restlose Aufdeckung aller Gesetz- und Satzungswidrigkeiten geben. ²⁾ Garantiert werden kann die Erfüllung der Rechnungs- und Rechenschaftslegungspflichten durch die Abschlußprüfung deshalb auch nur in dem Sinn, daß ein mehr oder weniger hohes Maß von Wahrscheinlichkeit, das sich berechnen läßt, dafür besteht, daß die Rechnungs- und Rechenschaftslegungsvorschriften erfüllt wurden, während das bei ungeprüften Jahresabschlüssen nicht der Fall ist. Die Prüfung garantiert in jedem Fall ein höheres Maß von Wahrscheinlichkeit dafür, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht ordnungsgemäß sind. Man kann deshalb auch zur Differenzierung von ungeprüften Jahresabschlüssen bei geprüften Jahresabschlüssen davon sprechen, daß sie die Vermutung der Richtigkeit und Wahrheitstreue im Rahmen der Gesetze für sich haben ³⁾, daß sie eine Art öffentlichen Glaubens genießen. ⁴⁾ Trotzdem ist klar und unbestritten, daß die Prüfungsurteile keine unwiderleglichen, apodiktischen Urteile sind ⁵⁾, daß sie keine absolute Wahrheitsfindung bringen. ⁶⁾ Falsch ist es aber, immer wieder darauf hinzuweisen, daß das Prüfungsurteil kein apodiktisches Urteil sei, weil

- a) der Bestätigungsvermerk dadurch in der Öffentlichkeit nur allzu leicht entwertet und der Ruf nach einer objektiveren Prüfungsinstanz ⁷⁾ laut werden kann, und
- b) das Verantwortungsgefühl der Abschlußprüfer durch eine allzu große Betonung des relativen Charakters des Prüfungsurteiles sicher nicht gehoben wird.

Es ist deshalb auch nicht richtig, wenn verschiedentlich gesagt wird, eine objek-

1) Vgl. S. 57 ff

2) Vgl. a. Homburger, M.: a. a. O., S. 86 mit Nachweisen; Wanieck, O.: a. a. O., S. 274

3) Vgl. Michel, E.: a. a. O., S. 42

4) Vgl. Karoli, R.: Praxis, S. 45; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 2; Michel, E.: a. a. O., S. 42; a. M.: Buttman, E.: Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931, Göttingen 1935 (Diss.), S. 33

5) Vgl. Schwarz, M.: Bedeutung, S. 108; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 108 u. 179; Wanieck, O.: a. a. O., S. 279; Beham, P.: Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S. 74; Martens, H. -J.: a. a. O., S. 539; Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 2 d; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 3; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 751

6) Vgl. Goldschmit, F.: Das neue Aktienrecht, Handkommentar, München 1932, § 262 f Anm. 2; Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S. 2927

tive und apodiktische Bestätigung sei nicht erforderlich, eine absolute Wahrheitsfindung könne man von dem Prüfer nicht verlangen. ¹⁾ Falsch ist es auch, wenn man argumentiert, das Prüfungsurteil sei kein apodiktisches, weil es den Grundsatz einer absoluten Bilanzwahrheit nicht gebe. ²⁾ Der Bestätigungsvermerk soll nicht bestätigen, daß die geprüfte Bilanz absolut wahr ist, sondern daß sie den gesetzlichen Vorschriften und der Satzung entspricht. Entspricht die Bilanz den gesetzlichen Vorschriften, so ist das abgegebene Urteil, daß die Bilanz den gesetzlichen Vorschriften entspricht, unwiderleglich, auch wenn die Bilanz nicht absolut wahr ist. Nur wenn die gesetzlichen Vorschriften eine absolute Bilanzwahrheit verlangen würden und deren Vorhandensein nicht absolut nachprüfbar wäre, könnte es kein apodiktisches Urteil geben.

Sinnlos ist es auch, in dem hier erörterten Zusammenhang darauf hinzuweisen, daß das Urteil des Abschlußprüfers kein Gerichtsurteil sei ³⁾, denn es dürfte bekannt sein, daß auch Gerichtsurteile subjektiven Charakter haben, deshalb auch nicht immer unwiderleglich, sondern höchstens unangreifbar, mit Rechtsmitteln nicht zu beseitigen sind.

Unrichtig ist es auch, das Nichtvorhandensein eines apodiktischen Urteils mit dem Vorhandensein von "Ermessen" zu begründen. ⁴⁾ Die Widerlegbarkeit des abschlußprüferlichen Urteils rührt nicht daher, daß dem Abschlußprüfer ein Ermessensspielraum zur Verfügung steht, sondern daher, daß er in der Regel nicht alles aufdecken kann. Fehler bzw. Mängel sind ja Abweichungen einer Ist-Situation von einer Soll-Situation. Wenn man nun davon spricht, daß das Urteil des Prüfers nicht unwiderleglich sei, so darf man darunter nur verstehen, daß es fehlerhaft ist, weil

1) Vgl. z.B. Schlegelberger, F., Quassowski, L.u. Schmölder, K.: Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931 nebst den Durchführungsbestimmungen, Berlin 1932, § 262 f Anm. 2 (Zitierweise fortan: Schlegelberger-Quassowski, Verordnung); Goldschmit, F.: a.a.O., § 262 f Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 5

2) Vgl. z.B. Voß, W.: a.a.O., S. 41; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 108; Mellero-wicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 3; Wanieck, O.: a.a.O., S. 274; Karoli, R.: Praxis, S. 45; Reichsgericht, II. Zivilsenat, Urteil vom 15. Oktober 1937, II 61/37, abgedr. in RGZ 156, S. 52 ff (56); Beham, P.: a.a.O., S. 74

3) Vgl. Goldschmit, F.: a.a.O., § 262 a Anm. 8

4) Vgl. z.B. Adler, H.: Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Ertel, H. A. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung, Berlin und Wien 1933, S. 162 (Zitierweise fortan: Verantwortlichkeit); Martens, H.-J.: a.a.O., S. 539; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 3

- a) der Prüfer die Ist-Situation nicht zutreffend festgestellt hat, oder
- b) der Prüfer die Soll-Situation, die gesetzlich vorgeschriebene Situation, nicht zutreffend festgestellt hat, oder
- c) er zwar Ist- und Soll-Situation zutreffend festgestellt hat, aber Fehler bei der Feststellung der Abweichungen zwischen Ist- und Soll-Situation macht, indem er solche Abweichungen nicht erkennt.

Das Vorhandensein von Ermessen kann auch in diesem Stadium der Prüfung keine widerleglichen Urteile zur Folge haben; denn wenn Ermessen eingeräumt wurde und der Prüfer davon Gebrauch macht und innerhalb des Ermessensrahmens handelt, so ist sein Urteil unwiderleglich, auch wenn ein anderer Prüfer von seinem Ermessen einen anderen, aber gleichfalls zulässigen Gebrauch machen würde und zu einem anderen Ergebnis käme.

122. Die Abhängigkeit der Prüfungswirksamkeit vom Gegenstand und Umfang der Prüfung

"Der Abschlußprüfer hat - sogar im Falle eines von ihm erkannten drohenden Zusammenbruchs des Unternehmens - keine rechtliche Möglichkeit, sein Testat zu versagen oder auch nur einzuschränken, sofern der Jahresabschluß ordnungsmäßig aufgestellt ist und der Geschäftsbericht auf die Tatsachen eingeht, die dem Abschlußprüfer zu ernststen Befürchtungen Anlaß geben." ¹⁾

Diese Aussage kennzeichnet die heutige Situation der Abschlußprüfung, zeigt die Abhängigkeit der Prüfungswirksamkeit vom Gegenstand und Umfang der Prüfung, von den Prüfungsgegenständen und Prüfungsmaßstäben ²⁾ auf. Die Prüfungsgegenstände und -maßstäbe bilden einen "Angelpunkt" ³⁾ der Abschlußprüfung, die Wahrnehmung des Interessenschutzes der Beteiligten durch den Abschlußprüfer wird durch den Gegenstand und Umfang der Abschlußprüfung begrenzt ⁴⁾; nicht der Abschlußprüfer, sondern die gesetzlichen Vorschriften bestimmen darüber, ob der Abschlußprüfer richtige oder falsche Gewinne bestätigen muß. ⁵⁾

Die gesetzlichen Vorschriften des AktG 1937 ließen es zu "daß die Gesellschaften

1) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 752

2) Vgl. a. Beham, P.: a. a. O., S. 67

3) Voß, W.: a. a. O., S. 35

4) Vgl. a. Zedelmaier, H.: Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers. Eine Betrachtung der Abschlußprüfung unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten. München 1959 (Diss.), S. 38

5) Vgl. a. Schmalenbach, E.: Aktiengesellschaft, S. 32

nahezu jeden beliebigen Jahresabschluß aufstellen konnten, ohne dabei den Rahmen der Gesetzmäßigkeit zu sprengen" ¹⁾; der Umfang der Aufgaben des Abschlußprüfers war demnach gering, die Bedeutung seiner Tätigkeit nahm fast den Charakter einer Formalität an, sein Testat wurde entwertet; denn das Testat der Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses bezieht sich ja nur auf die Einhaltung der aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und der Vorschriften, die sich auf die Rechnungslegung der Aktiengesellschaften auswirken können. ²⁾ Dem deutschen Abschlußprüfer wird "kein geschlossenes wirtschaftliches Votum über das Prüfungsergebnis" abgefordert, sondern ein "eng umgrenztes" Testat, "das ausschließlich auf die Innehaltung der gesetzlichen Vorschriften abstellt." ³⁾

Wie wir noch sehen werden ⁴⁾, verlangt das Aktiengesetz neben der formellen Prüfung auch eine materielle Prüfung, "weil nur sie das als Ziel der heutigen Bilanzprüfung erstrebte Urteil darüber ermöglicht, wie eine Unternehmung dasteht, ob sie lebensfähig ist und Erfolgsmöglichkeiten zeigt und ob sie gesund ist." ⁵⁾ Würde der Prüfungsumfang auf die formelle Überprüfung beschränkt, würde die Prüfungswirksamkeit unweigerlich darunter leiden. Wenn darauf hingewiesen wird, daß durch die Einführung der Pflichtprüfung die Wahrheit und Richtigkeit der Bilanzen gewährleistet werden sollte ⁶⁾, so ist festzustellen, daß die Abschlußprüfung dazu nur imstande ist, wenn die gesetzlichen Vorschriften die Wahrheit und Richtigkeit der Bilanz fordern.

So bestätigt das Testat die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung der geprüften Unternehmen deshalb nicht, weil die gesetzlichen Vorschriften eine solche Zweckmäßigkeitsprüfung nicht fordern. ⁷⁾ So könnten durch die Abschlußprüfung zukünf-

1) Westrick, P.: a. a. O., S. 17; vgl. a. Martens, H. -J.: a. a. O., S. 538 u. 545; Schwantag, K.: Die Publizität der Aktiengesellschaft, in: Leffson, U.: Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, Wiesbaden 1961, S. 11

2) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 3; Fachgutachten Nr. 1/1967 (WFA), in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S. 158

3) David, W.: Ist der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk reformbedürftig?, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 61 (Zitierweise fortan: Reformbedürftig)

4) Vgl. S. 33 ff

5) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 56

6) Vgl. z. B. Michel, E.: a. a. O., S. 40; Homburger, M.: a. a. O., S. 92

7) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 56; Leitner, F.: Die Kontrolle (in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz und Wirtschaftsprüfungen), 5. Aufl., Frankfurt a. M. 1939, S. 18; Singer, E.: Offene Fragen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Berlin 1933, S. 18; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 751

tige Mißstände, Mißbräuche, Zusammenbrüche und Krisen nur dann verhindert werden ¹⁾, wenn

- a) die gesetzlichen Vorschriften so gehalten wären, daß solche Krisenerscheinungen sich ganz frühzeitig in den veröffentlichten Daten bemerkbar machen würden,
- b) die Krisen nicht über Nacht kämen, also nicht zwischen zwei Jahresabschlüssen,
- c) die Einhaltung der Rechnungs-, Rechenschafts- und Publizitätsvorschriften durch die Abschlußprüfer sichergestellt wäre und
- d) die Öffentlichkeit sofort auf die in den veröffentlichten Daten zum Ausdruck kommenden Krisenerscheinungen aufmerksam würde und wirksam auf geeignete Abhilfsmaßnahmen zu dringen vermöchte.

Diese Bedingungen sind aber heute noch nicht erfüllt; Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung tragen deshalb auch heute die Hauptverantwortung für die Sicherung der künftigen Ertragsentwicklung der Aktiengesellschaft. ²⁾

Die Abschlußprüfung gewährleistet z.B. die Einhaltung steuerrechtlicher und devisenrechtlicher Vorschriften nur insoweit, als sie sich auf den Jahresabschluß auswirken. ³⁾ Der Prüfungsumfang begrenzt hier die Prüfungswirksamkeit. Die Öffentlichkeit und der Staat, die Finanzbehörden usw. können sich nicht darauf verlassen, daß eine Gesellschaft, deren Jahresabschluß der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk erteilt wurde, sämtliche steuer- und devisenrechtlichen Vorschriften eingehalten hat.

Die Öffentlichkeit kann sich auch nicht darauf verlassen, daß der Vorstand eines solchen Unternehmens keine strafbaren Handlungen, keine Unterschlagungen usw. begangen hat, wie sie in den Jahren vor Einführung der Pflichtprüfung häufig beobachtet wurden, weil zum Umfang der Prüfung die Aufdeckung und Aufzeigung strafbarer Handlungen nicht gehört, wenn sie sich nicht auf den Jahresabschluß usw. auswirken. ⁴⁾ Es ist im übrigen keinesfalls so selbstverständlich, wie das von mancher Seite dargestellt wird, daß der Abschlußprüfer strafbaren Handlungen nachzugehen und diese im Prüfungsbericht bzw. in einem Bericht an den Aufsichts-

1) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.42

2) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.752

3) Vgl. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 135 Anm.15; Wanieck, O.: a.a.O., S.273; Hertlein, A.u.Meisner, K.: Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, 4.Aufl., Wiesbaden 1956, S.92

4) Vgl. z.B. Wanieck, O.: a.a.O., S.273 mit Nachweisen; Fachgutachten Nr. 1/1967, a.a.O., S.158; vgl. a.S.36 u. 241

rat darzustellen hat ¹⁾; eine solche Verpflichtung folgt jedenfalls nicht schon aus den Prüfungsvorschriften des Aktiengesetzes, sondern allenfalls aus dem vom Prüfer mit der Gesellschaft abgeschlossenen Werkvertrag als Nebenpflicht. Daß bei Unterbilanzen und Überschuldungen keine Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk zu ziehen sind, wenn Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht im übrigen ordnungsgemäß sind und den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, haben wir schon ausgeführt. ²⁾ Aus einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk darf die Öffentlichkeit deshalb nicht etwa den Schluß ziehen, die finanzielle Lage der geprüften Unternehmung sei in Ordnung.

Daß diese Begrenzung von Gegenstand und Umfang der Prüfung und die dadurch bedingte Einschränkung der Prüfungswirksamkeit nicht immer nur auf Zustimmung stößt, ist verständlich. Die Kritik geht dabei nicht nur von der Öffentlichkeit aus, die sich von der Prüfung mehr als eine bloße Formalität erwartet, sondern auch von den Wirtschaftsprüfern, die um ihr und ihrer Institution Ansehen und Ruf fürchten, wenn sie dem Gesetz entsprechend z.B. bei Überschuldungen, Unterbilanzen, strafbaren Handlungen usw. den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen müssen. Solange der Gesetzgeber hier aber keine Abhilfe schafft, ist den Abschlußprüfern davon abzuraten, ihren Aufgabenbereich eigenmächtig auszudehnen, weil das neben anderem die Verwirrung und Unsicherheit über den Inhalt des Bestätigungsvermerks nur noch erhöhen und die Abschlußprüfer gerichtlich verfolgten Ansprüchen auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes auf Schadensersatz durch die geprüften Unternehmungen aussetzen würde. ³⁾ den Abschlußprüfern ist vielmehr anzuraten, strenger als bisher von den ihnen durch das Gesetz gegebenen Möglichkeiten, z.B. der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes, aber auch der Anrufung des Gerichtes, Gebrauch zu machen, um dadurch zu einer größeren Wirksamkeit der Prüfung und damit verbunden zu einem gewissen Ausgleich der durch die Begrenzung von Gegenstand und Umfang der Prüfung bedingten Einschränkung der Prüfungswirksamkeit zu kommen.

123. Die Abhängigkeit der Prüfungswirksamkeit von der Handhabung der Prüfung durch den Abschlußprüfer

Schon vor Einführung der Pflichtprüfung machte VOSS darauf aufmerksam, welche Bedeutung der Handhabung der Prüfung durch den Abschlußprüfer für die Prüfungswirksamkeit zukommt; er schrieb im Jahre 1927: "Ob aber dieses Institut der obli-

1) Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 273

2) Vgl. S. 17

3) Vgl. a. Singer, E.: a. a. O., S. 18

gatorischen Revision wirklich sein Ziel erreicht und ob es geeignet ist, eine wirkliche Reform ... zu erzielen, das hängt von der Durchführung ab ... " 1) Die Stellungnahmen nach Einführung der Pflichtprüfung waren nicht anders. So sagte SCHMALENBACH: "Diese Einrichtung wird in ihrer Wirksamkeit wesentlich davon abhängen, wie die Wirtschaftsprüfer ihre Aufgabe auffassen. Was hier zu geschehen hat, ist nach meiner Meinung klar." 2) KAROLI schrieb: "Für den Prüfer selbst erwächst aus Aufgaben und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, daß seine Arbeit beste Leistung sein muß, gepaart mit einem hohen Verantwortungsbewußtsein gegenüber dem Unternehmen, seinen Aktionären und der Gesamtwirtschaft ..." 3) HOMBURGER sagte dazu: "Der Bilanzprüfer muß mit aller Unbefangenheit und mit der größten Sorgfalt an die Erfüllung seiner Aufgaben herantreten. Er darf nicht gewerbsmäßig mit Mißtrauen erfüllt feindselig an seine Arbeit herangehen. Wenn ihm aber ... etwas Ungewöhnliches oder Auffallendes vor Augen kommt, dann ist er verpflichtet, mit der größten Energie die Spur zu verfolgen und alles aufzuklären ... Es wird Sache der Wirtschaftsprüfer selbst ... sein, aus der Pflichtprüfung eine wertvolle Einrichtung zu machen." 4)

Der Prüfer darf bei der Durchführung der Prüfung einschließlich der Vermerkserteilung, der Anrufung des Gerichtes und der anderen ihm zur Verfügung stehenden Instrumentarien keinen bequemen Auffassungen nachgeben 5), er soll zwar nicht "an den Dingen herummäkeln" 6), soll aber dann, wenn es wirklich etwas zu beanstanden gibt, dies auch tun, und nicht nur "in besonderen Fällen" 7) "vielleicht" 8) den Bestätigungsvermerk einschränken, wenn sich ein solcher Hinweis gar nicht anders "vermeiden" 9) läßt. "Der Bilanzprüfer hat über die sinngemäße Anwendung der Vorschriften zu wachen und den Weg zu finden, der ihm nach gewissenhafter Prüfung richtig zu sein scheint. Von seiner Verantwortung kann ihn niemand entbinden. Deshalb muß er selbst verantwortungsfreudig und entschlußkräftig seine

1) Voß, W.: a.a.O., S.23

2) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 10. Aufl., Bremen-Horn 1948, S.195
(Zitierweise fortan: Dynamische Bilanz)

3) Karoli, R.: Praxis, S.46

4) Homburger, M.: Organe, S.2940

5) Vgl. a. Nußbaum, A.: a.a.O., S.2584; Forster, K.-H.: Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.606 (Zitierweise fortan: Neue Pflichten)

6) Wanieck, O.: a.a.O., S.294

7) Ebd., S.297

8) Ebd., S.297

9) Ebd., S.297

Entscheidung treffen" ¹⁾, er darf nicht in den Fehler verfallen, daß er "die Dinge treiben läßt und mit einer gewissen Laxheit den uneingeschränkten Vermerk erteilt." ²⁾ Er hat sich davor zu hüten, "den vielfach an ihn herangetragenen Wünschen auf Erteilung eines uneingeschränkten Vermerkes in schwächlicher Weise nachzugeben, wenn er zur pflichtgemäßen Überzeugung gekommen ist, daß die betreffenden Punkte öffentlich klarzustellen sind" ³⁾; die richtige Erteilung des Bestätigungsvermerks wird "zu einer Probe für Charakter, Berufsethik und wirtschaftliches Verständnis des Wirtschaftsprüfers" ⁴⁾. Der Prüfer muß alles daran setzen, "den Bestätigungsvermerk so zu handhaben, daß er seinen Funktionen im Rahmen der Publizitätsbestrebungen gerecht wird" ⁵⁾; der Erfolg der Prüfung ist von der Persönlichkeit des Abschlußprüfers abhängig. ⁶⁾ "Nur schwache Charaktere werden sich zu einem Bestätigungsvermerk wider besseres Wissen hergeben, um einen Mandanten nicht zu verlieren. Deshalb ist und bleibt die sittliche Haltung für den Beruf des Bilanzprüfers unter allen Umständen erstes Erfordernis." ⁷⁾

Das Aktiengesetz 1965 hat die Anforderungen an die "Berufsmoral" ⁸⁾ des Abschlußprüfers weiter erhöht ⁹⁾; die Treuhandaufgabe des Abschlußprüfers "hat sich

1) Wanieck, O.: a.a.O., S.297

2) Ebd., S.297

3) Ebd., S.302

4) Wanieck, O.: a.a.O., S.302; vgl. a.Adler, H.u.Müller, H.-P.: Zur Stellung des Abschlußprüfers im künftigen Aktienrecht, in: Die Aktiengesellschaft, 1964, S.155

5) Karoli, R.: Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, in: Kongreßarchiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Berlin 1937, S.127 (Zitierweise fortan: Kongreßarchiv)

6) Vgl. a.Leitner, F.: a.a.O., S.50

7) Schneider, E.: Publizität und Abschlußprüfung vom Standpunkt der Wirtschaft, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S.66 (Zitierweise fortan: Publizität)

8) Dürrhammer, W.: Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S.28

9) Vgl. z.B. Rasch, H.: Richtige und falsche Wege der Aktienrechtsreform, Karlsruhe 1960, S.19; Forster, K.-H., Die Jahresabschlußprüfung nach dem Aktiengesetz von 1965, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.389 (Zitierweise fortan: Jahresabschlußprüfung); Döllerer, G.: Rechnungslegung, S.1416

erweitert und, wie nicht geleugnet werden soll, auch erschwert" ¹⁾; "die Maßstäbe für die Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses" ²⁾ müssen neu überdacht werden, "damit an der Wirksamkeit dieser Institution (der Abschlußprüfung, d. Verf.) keine Zweifel bestehen können" ³⁾ In der Begründung zum Regierungsentwurf heißt es in diesem Zusammenhang: "Der Entwurf ... will durch die in den Wortlaut des Bestätigungsvermerks aufgenommenen Worte 'nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung' dem Abschlußprüfer nochmals seine Verantwortung deutlich vor Augen halten." ⁴⁾ Dabei war schon die Prüfungshandhabung und besonders die Handhabung des Bestätigungsvermerkes nach dem Aktiengesetz 1937 wenn auch nicht zahlreicher, so doch gewichtiger Kritik ausgesetzt.

So war GESSLER zwar der Ansicht, daß die Pflichtprüfung als solche geeignet sei, die aktienrechtliche Publizität zu sichern, bezweifelte aber, daß durch die augenblickliche Praxis der Vornahme der Prüfung und der Erteilung des Testates diese aktienrechtliche Publizität tatsächlich gesichert sei. SCHWARZ stellte bei Durchsicht der im Bundesanzeiger von 1965 veröffentlichten rund 2500 Jahresabschlüsse von prüfungspflichtigen Aktiengesellschaften fest, daß nur 25 dieser Abschlüsse ein vom üblichen (uneingeschränkten) Testat abweichenden Testatwortlaut enthielten, was ihn zu der Frage veranlaßte, "ob denn hier hinreichend verantwortungsbewußt mit der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes verfahren wurde" ⁶⁾. FORSTER spricht davon, daß die neuen unerprobten Vorschriften des AktG 1965 "einem starken Umgehungsdruck" ausgesetzt sein würden und die Gefahr bequemer Auffassungen seitens der Wirtschaftsprüfer nicht zu leugnen sei, "wenngleich eine solche Politik kurzsichtig wäre" ⁷⁾. Verwiesen wird auch immer wieder ⁸⁾ auf die eindringliche Mahnung des Bundesgerichtshofs in seinem

1) Geßler, E.: Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: Muthesius, V. (Hrsg), 75 Jahre Deutsche Treuhandgesellschaft 1890 - 1963, Frankfurt a.M.o.J., S.161 (Zitierweise fortan: Bedeutungswandel); vgl. a. Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.589; Schneider, K.: Neues Aktiengesetz und Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.361 (Zitierweise fortan: Neues Aktiengesetz)

2) Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S.563

3) Ebd., S.563

4) Kropff, B.: Aktiengesetz, S.272

5) Vgl. Geßler, E.: Garanten, S.464

6) Schwarz, M.: Bedeutung, S.110/111

7) Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.606

8) Vgl. z.B. Forster, K.-H.: Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.477 (Zitierweise fortan: Konzernforderungen); ders.: Neue Pflichten, S.599

Urteil vom 31. Mai 1965 ¹⁾ "dafür zu sorgen, daß die Forderungen an Konzernunternehmen künftig ausschließlich unter dieser Bezeichnung in Jahresabschlüssen ausgewiesen werden", was bisher "nicht ausnahmslos" erreicht worden sei; zahlreiche Bilanzen hätten bisher die Forderungen an Konzernunternehmen unter anderen Bezeichnungen ausgewiesen und trotzdem den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk der Abschlußprüfer erhalten. ²⁾ Auch zum neuen AktG 1965 ist, u. a. vom Institut der Wirtschaftsprüfer, bereits festgestellt worden, "daß die Vorschriften des neuen Aktienrechts nicht immer beachtet werden" ³⁾, was sowohl auf eine unrichtige Handhabung des Prüfungsvermerkes durch die Abschlußprüfer als auch auf noch bestehende Unklarheiten über den Inhalt mancher gesetzlicher Vorschriften zurückzuführen sein kann. Man braucht sich nur die von WEHE ⁴⁾ wiedergegebenen Antworten FORSTERS, GESSLERS und ALBACHS auf die Frage, ob gemäß § 160 Abs. 2 AktG im Geschäftsbericht anzugeben sei, ob das Vorratsvermögen zu fortgeschriebenen Durchschnittswerten, nach Lifo-, Fifo- oder Hifo-Methode bewertet wurde, durchzulesen, um zu sehen, welche Schwierigkeiten die Auslegung des neuen Gesetzes noch bereitet.

Der Wahrheitsgrundsatz verlangt vom Prüfer, daß sein Bestätigungsvermerk "mit dem übereinstimmt, was der Prüfer als wahr ansieht und auf Grund pflichtmäßiger Prüfung und gewissenhafter Würdigung der Prüfungsfeststellungen als wahr ansehen durfte" ⁵⁾. Unserer Ansicht nach liegt die Gefahr dabei nicht so sehr in einem Übersehen des Abweichens der Ist-Situation von der Soll-Situation, als in einem Verkennen der Soll-Situation und in unrichtigen Schlußfolgerungen aus den Abweichungen, d. h. in einer falschen Handhabung des Bestätigungsvermerkes. "Das gesamte aktienrechtliche Pflichtprüfungswesen verlöre (aber) seinen Sinn, und ... würde zu einer zwecklosen Formalität, wenn der Wirtschaftsprüfer sich aus irgendwelchen Gründen scheuen müßte, den Bestätigungsvermerk (einzuschränken oder) zu verweigern, obschon er hierzu unter den gegebenen Umständen nach seinem pflichtgemäßen Ermessen verpflichtet wäre." ⁶⁾

1) Bundesgerichtshof, II. Zivilsenat, Urteil vom 31. Mai 1965, II ZB 8/65, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 429-431

2) Ebd., S. 431

3) Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachliche Mitteilungen, Wirtschaftsrecht: Vermeidung fehlerhafter Veröffentlichungen von Jahresabschlüssen im Bundesanzeiger, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S. 326 (Zitierweise fortan: Bundesanzeiger)

4) Vgl. Wehe, E. (Bearbeiter): Der Jahresabschluß 1967 nach neuem Aktienrecht, in: Neue Betriebswirtschaft, 3/1968, S. 11 u. 12

5) Schulze zur Wiesch, D.W.: a. a. O., S. 179

6) Westrick, P.: a. a. O., S. 54

Wir können zwar der Auffassung von VOSS, daß es nicht so sehr entscheidend sei, wie diese Frage im Gesetz selbst geregelt wird, sondern wie sie nachher in der Praxis wirklich durchgeführt wird ¹⁾, nicht ganz beipflichten, weil, wie wir bereits gesehen haben ²⁾, auch die Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe die Prüfungswirksamkeit begrenzen; wir sind aber auch - wie er und BAUDISCH ³⁾ - der Meinung, daß gesetzliche Vorschriften allein keine vollkommene Lösung bedeuten, "wenn nicht die Garantie aus der Persönlichkeit und dem Charakter des Abschlußprüfers und seine Überzeugung hinzutritt, daß der Beruf des Prüfers mit dem Verlust der Freiheit eigenverantwortlichen Handelns ... sein Wesen und das für ihn notwendige Vertrauen gefährdet" ⁴⁾. "Prüfungen erzeugen Vertrauen, wenn Vertrauen auf die Prüfung besteht." ⁵⁾ Ein Versagen der Abschlußprüfer würde für den Berufsstand, für die Organisation der Prüfungen und für die zur Sicherung der Publizität eingesetzten Instrumente nicht ohne Folgen bleiben. ⁶⁾

13. Die Vorschriften des Aktiengesetzes zur Jahresabschlußprüfung

131. Prüfung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, §§ 162, 167 AktG

Das Gesetz spricht in § 162 Abs. 1 S. 1 AktG von einer Prüfung des Jahresabschlusses. Damit ist eine nachträgliche Prüfung (Revision) "im Gegensatz zu den laufenden, in die Betriebsorganisation eingebauten Überwachungsmaßnahmen (Kontrollen)" ⁷⁾ gemeint, die betriebswirtschaftlich z.B. bei der Aufgabenanalyse der Organisationstheorie nach dem Phasenprinzip neben der Planung und Realisation ihren Platz haben, also sowohl die Planung als auch die Verwirklichung (Ausführung) der Planung und auch die Kontrolle selbst kontrollieren. ⁸⁾

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist eine kaufmännische (im Gegensatz zur tech-

1) Vgl. Voß, W.: a. a. O., S. 35

2) Vgl. S. 21; ff

3) Vgl. Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, S. 33

4) Ebd., S. 33

5) Ebd., S. 24

6) Vgl. Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 598; vgl. a. S. 223

7) Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 77

8) Vgl. a. Kosiol, E.: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962, S. 49 u. 56 ff; Heinen, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968 (Zitierweise fortan: Einführung), S. 20

nischen), externe Überprüfung von Arbeitsvorgängen. ¹⁾ Sie ist extern, weil die "Revisionshandlung von einer außerhalb der Unternehmung, in welcher die Revision stattfindet, stehenden Instanz vorgenommen wird" ²⁾.

Gegenstand und Umfang der Abschlußprüfung ergeben sich aus den § 162 Abs.1 u.2, § 166 Abs.1 S.2 und § 167 Abs.1 AktG kann deshalb zur Bestimmung von Gegenstand und Umfang der Abschlußprüfung herangezogen werden, weil weder etwas bestätigt werden kann, was nicht Gegenstand der Abschlußprüfung war, noch etwas bestätigt werden kann, was nicht geprüft zu werden brauchte; es ist zwar denkbar, daß der Gesetzgeber Gegenstand und Umfang der Prüfung weiter zieht als den Inhalt des Bestätigungsvermerkes, nicht aber, daß er etwas bestätigen läßt, was gar nicht zu prüfen war. § 166 Abs.2 AktG erweitert den Umfang der Prüfung nicht. Die Geschäftsführung des Vorstandes, die Rentabilität und Liquidität des Unternehmens werden vom Prüfer nicht besonders geprüft. Nur wenn der Prüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben, also bei der ihm nach § 162 Abs.1 u.2, § 166 Abs.1 S.2 und § 167 Abs.1 AktG obliegenden Prüfung Tatsachen feststellt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz und (oder) Satzung erkennen lassen, hat er auch hierüber zu berichten.

Gegenstand der Prüfung - d.h. der Sachverhalt, auf den sich die Prüfung erstreckt ³⁾ - ist demnach der Jahresabschluß, also die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, § 148 AktG, unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes. Die Prüfung des Jahresabschlusses soll, folgt man dem Wortlaut des Gesetzes, im Vordergrund stehen. Der Jahresabschluß ist darauf zu prüfen, ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Gesellschaftssatzung über den Jahresabschluß beachtet sind. Prüfungsmaßstäbe, d.h. die Normen, durch die die Prüfungsgegenstände auf bestimmte Merkmale hin untersucht werden ⁴⁾, sind also Gesetz und Satzung. Gegenstand der Prüfung ist der Inhalt des Jahresabschlusses, nicht sein Zustandekommen. ⁵⁾

Die Buchführung ist darauf zu prüfen, ob sie Gesetz und Satzung entspricht. Das ist zwar in § 162 AktG nicht ausdrücklich bestimmt, ergibt sich aber aus § 167 Abs.1 AktG. "Sie ist auch daraufhin zu prüfen, ob sie allgemein kaufmännischen

1) Vgl. Hintner, O.: Treuhandwesen, S.35

2) Ebd., S.35

3) Vgl. a.Beham, P.: a.a.O., S.67

4) Vgl. a.ebd., S.67

5) Vgl. a.Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, 3. Aufl., Band 1, §§ 1 - 178, Berlin 1967, § 162 Anm.2

Grundsätzen entspricht, denn nur dann kann der Jahresabschluß, wie es § 149 Abs.1 S.1 verlangt, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.¹⁾

Der Geschäftsbericht schließlich ist darauf zu prüfen, ob § 160 Abs.2 bis 5 AktG beachtet ist und ob die sonstigen Angaben im Geschäftsbericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken, § 162 Abs.2 S.2 AktG. Die Formulierung des Testates in § 167 Abs.1 AktG ist insofern mißverständlich. Denn in § 167 Abs.1 AktG wird vom Prüfer die Bestätigung dafür verlangt, daß der Geschäftsbericht dem Gesetz und der Satzung entspricht. Wie oben ausgeführt wurde, kann aber nur bestätigt werden, was geprüft werden mußte und geprüft worden ist, etwas anderes kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben. Das Testat in § 167 Abs.1 AktG ist demnach wie folgt zu lesen: "Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht im Umfang des § 162 Abs.2 S.2 AktG entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung."

Ungeklärt bleibt auch nach dem AktG 1965 der exakte Inhalt der Prüfungsmaßstäbe, also der gesetzlichen Bestimmungen, deren Einhaltung zu überprüfen und im Testat zu bestätigen ist.²⁾ Das Institut der Wirtschaftsprüfer vertritt in dem Fachgutachten Nr. 1/1937 die Meinung, die Bilanzbestätigung des Wirtschaftsprüfers bringe "zum Ausdruck, daß

1. für die Buchführung die gesetzlichen Ordnungsvorschriften und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung,
2. für den Jahresabschluß die Gliederungs- und Bewertungsvorschriften,
3. für den Geschäftsbericht die gesetzlichen Vorschriften,
4. für die gesamte Rechnungslegung die sonstigen allgemeinen rechtlichen und speziellen handelsrechtlichen Vorschriften beachtet worden sind,"³⁾

Besonders der letzte Punkt, Punkt 4, läßt natürlich viele Fragen offen. Auch das Fachgutachten Nr. 1/1967 bringt in dieser Hinsicht nicht viel neue Erkenntnis. Dort heißt es: "Die Zielsetzung der Abschlußprüfung bedingt, daß der Abschlußprüfer die Beachtung der für die Rechnungslegung geltenden Vorschriften prüft. Zu diesen Vorschriften gehören insbesondere die über die Buchführung, das Inventar, die Bewertung und Gliederung des Jahresabschlusses sowie über einen Geschäfts-

1) Godin-Wilhelmi: a. a. O., § 162 Anm. 2

2) Vgl. a. Martens, H. -J.: a. a. O., S. 540

3) Fachgutachten Nr. 1/1937, in: Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Hrsg. vom Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung, Beiheft 1, Stuttgart 1948, S. 77 (Zitierweise fortan: Fachgutachtensammlung 1948); vgl. z. B. a. Scherpf. P.: Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Sonderdruck aus: Handbuch der Aktiengesellschaft, Köln 1967, S. VI 649

bericht. In der Prüfung, ob diese Vorschriften eingehalten worden sind, liegt das Schwergewicht der Abschlußprüfung." ¹⁾ Auch mit dieser Interpretation ist natürlich noch nicht viel gewonnen. Über die "insbesondere" angeführten Punkte besteht ohnehin Klarheit, zu den Zweifelsfragen nimmt das Gutachten dagegen keine Stellung. Zweifelhaft ist nämlich gerade, welche außerhalb der §§ 148 bis 160 AktG befindlichen Vorschriften des Aktiengesetzes und eventuell auch anderer Gesetze die Abschlußprüfer noch zu beachten haben. So spricht z.B. SCHERPF davon, daß der Abschlußprüfer auch andere Vorschriften des Aktienrechts außerhalb der Vorschriften über die Rechnungslegung zu untersuchen habe, "soweit sie sich auf den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht auswirken können" ²⁾.

Eine Frage, an der sich die Fachdiskussion immer wieder entzündet hat, die aber inzwischen abgeklärt sein dürfte, ist die, inwieweit der Abschlußprüfer bei seiner Prüfung steuerrechtliche Fragen zu prüfen und Steuergesetze zu beachten hat. Hier dürfte unbestritten sein, daß die Abschlußprüfung sich zwar nicht auf die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften erstreckt ³⁾, wohl aber darauf, "ob die steuerlichen Vorschriften im Jahresabschluß richtig zur Auswirkung kommen" ⁴⁾, d.h. steuerliche Vorschriften insoweit beachtet sind, "wie sie Elemente innerhalb des Jahresabschlusses bilden" ⁵⁾. Das gleiche gilt auch für andere öffentlichrechtliche Vorschriften.

Die Abschlußprüfung dient nicht zur Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände. ⁶⁾ Haben solche strafrechtlichen Tatbestände aber Rückwirkungen auf den Jahresabschluß oder den Geschäftsbericht, so müssen die Abschlußprüfer auch prüfen, ob diese Rückwirkungen im Jahresabschluß und Geschäftsbericht richtig zum Ausdruck kommen.

Generell kann gesagt werden, daß Prüfungsmaßstäbe neben der Satzung in erster Linie die Vorschriften des Aktiengesetzes sind, die die Rechnungslegung regeln, daneben aber auch andere Vorschriften, wenn sich aus ihnen Rückwirkungen auf den Jahresabschluß oder den Geschäftsbericht ergeben können.

Mit der Prüfung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht ist die Ab-

1) Fachgutachten Nr. 1/1967, a. a. O., S. 158 u. 159

2) Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 649; vgl. z. B. a. Martens, H.-J.: a. a. O., S. 540/41

3) Vgl. z. B. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 15

4) Martens, H.-J.: a. a. O., S. 541

5) Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 15

6) Vgl. a. Wirtz, C.: Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1957, S. 124; vgl. a. S. 23/24 u. 181

schlußprüfung ganz genau auf das betriebliche Rechnungswesen abgestellt, und zwar in dem Umfang, in dem das Rechnungswesen entweder unmittelbar gegenüber der Öffentlichkeit in Erscheinung tritt oder aber, wie die Buchführung, die zu veröffentlichende Rechnungslegung beeinflusst. ¹⁾ Der Bundesgerichtshof hat in einer in Wirtschaftsprüferkreisen viel beachteten Entscheidung vom 15. Dezember 1954 ²⁾ dazu ausgeführt, die Prüfung des Jahresabschlusses bestehe in einer Prüfung der Rechnungslegung. Rechnung legen heiße, wirtschaftliche Vorgänge und Tatsachen darstellen. Die Prüfung einer Rechnungslegung bedeute daher nicht mehr als diese Darstellung wirtschaftlicher Vorgänge und Tatsachen nachprüfen.

Die Abschlußprüfung habe die Prüfung der Rechnungslegung auf ihre sachliche Richtigkeit, ihre Ordnungsmäßigkeit und Gesetzlichkeit zum Inhalt. Sie sei eine Rechnungslegungsprüfung und keine Prüfung der von der Rechnungslegung erfaßten wirtschaftlichen Vorgänge und Tatsachen. Auch dieser Entscheidung kann man entnehmen, daß steuerliche und strafrechtliche Fragen grundsätzlich nur dann zu prüfen sind, wenn sie inzident bei der Prüfung der Rechnungslegung für die Beantwortung der Frage der Gesetzmäßigkeit dieser Rechnungslegung von ausschlaggebender Bedeutung werden.

Der Bundesgerichtshof hat in seiner zitierten Entscheidung ferner darauf hingewiesen, daß auch die sachliche Richtigkeit der Rechnungslegung zu prüfen sei, und zwar nennt er diese sachliche Prüfung an erster Stelle, wohl um ihre überragende Bedeutung zu betonen. Lange Jahre war die Unterscheidung zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit ein beliebtes Thema der Prüfungsliteratur ³⁾, und das, obwohl bis heute der Nutzen einer solchen Differenzierung nicht recht sichtbar geworden ist. Seit Einführung der Pflichtprüfung im Jahre 1931 war es nie mehr zweifelhaft, daß Prüfungsmaßstab nicht nur die formelle Richtigkeit, sondern auch die materielle Richtigkeit ist. ⁴⁾ Auch nach dem Aktiengesetz von 1965

1) Vgl. a. Beham, P.: a. a. O., S. 54/55

2) Vgl. Bundesgerichtshof, II. Zivilsenat, Urteil vom 15. Dezember 1954, II ZR 322/53, in: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen (BGHZ), Band 16, S. 22 u. 23

3) Vgl. z. B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 55 ff; le Coutre, W.: Revisionen, S. 67 ff; Isaac, A.: Revisionen und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951, S. 14 ff; Göttemann, G.: Aktienrechtliche Pflichtprüfung und genossenschaftliche Betreuungsprüfung, Köln 1957 (Diss.), S. 54 ff; Leitner, F.: a. a. O., S. 15; Elmendorff, K.: Anwendbarkeit von Zufallsstichproben bei der Abschlußprüfung, Düsseldorf 1963, S. 91; Schweitzer, R.: Die Prüfung der Aktiengesellschaft, in: Thoms, W.: Die neue Aktiengesellschaft, Halle/Saale 1938, S. 207 u. 208

4) Vgl. z. B. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Vorschläge, S. 67; Horn, F.:

gilt nichts anderes, wenn dieses Gesetz auch das Erfordernis der formellen Prüfung als eine solche Selbstverständlichkeit betrachtet, daß es glaubt, auf einen ausdrücklichen Hinweis in dieser Richtung verzichten zu können. In der Begründung des Regierungsentwurfes zu § 150 RegE = § 162 AktG heißt es dazu: "Die Prüfung, 'ob die Bestimmung des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß beachtet sind', umfaßt selbstverständlich auch die in § 135 Abs. 2 AktG 1937 ausdrücklich erwähnte Prüfung, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt. Denn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, deren Beachtung zu prüfen ist (§§ 149, 162 Abs. 2), fordern auch, daß der Jahresabschluß äußerlich in Ordnung ist."¹⁾ Der Vorschlag des Institutes der Wirtschaftsprüfer zur Aktienrechtsreform, im Gesetz festzulegen, daß die Prüfung sich nicht darauf beschränken dürfe, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt²⁾, ist also in dieser Form nicht akzeptiert worden. Der Gesetzgeber hat es für überflüssig erachtet, die Prüfung der äußerlichen Ordnungsmäßigkeit besonders zu erwähnen.

Die Abgrenzung zwischen formeller und materieller Prüfung ist oft Schwierigkeiten ausgesetzt. "Die Grenzen von hüben und drüben (sind) recht flüssig."³⁾ Eine Unterscheidung in formelle und materielle Prüfung im Hinblick auf ihre unterschiedliche Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeitsfeststellung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, wie sie manchmal behauptet wird, ist abzulehnen. Formelle und materielle Prüfung sind gleich wichtig. Eine formelle Prüfung ohne eine gleichzeitige materielle Prüfung könnte nicht zu der Feststellung führen, daß der Jahresabschluß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gibt,

Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 33:

Die Prüfung der Bewertung, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien, Zürich 1938, S. 102 (Zitierweise fortan: Bewertung); Nertinger, J.: a. a. O., S. 9

- 1) Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 264; s. a. Godin-Wilhelmi; a. a. O., § 162 Anm. 3
- 2) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Vorschläge, S. 67
- 3) Nertinger, J.: a. a. O., S. 50
- 4) Vgl. z. B. Arndt, P.: a. a. O., S. 31: "Formelle Mängel ... können grundsätzlich als geringfügige Beanstandung angesehen werden."; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 102: "Als unwesentliche Beanstandungen werden in Sonderheit formelle Mängel zu gelten haben ..." und S. 56: "... weil nur sie (die materielle Prüfung, Anm. d. Verf.) das als Ziel der heutigen Bilanzprüfung erstrebte Urteil darüber ermöglicht, wie eine Unternehmung dasteht, ob sie lebensfähig ist und Erfolgsmöglichkeiten zeigt und ob sie gesund ist."

wie es § 149 Abs.1 S.2, 2. Halbs. AktG vom Jahresabschluß fordert. 1) Eine materielle Prüfung ohne eine vorhergehende oder gleichzeitige formelle Prüfung wäre aber gleichfalls ungenügend und "unmöglich, denn wenn auf irgend einem Konto eine Addition falsch vorgenommen ist, wenn ein Posten falsch übertragen, wenn ein Vorgang falsch kontiert wurde, ist selbstverständlich auch das Ergebnis in materieller Beziehung unrichtig. Grundsätzlich hat also jede materielle Revision immer eine sorgfältige formelle Revision und damit formelle Richtigkeit zur Voraussetzung" 2). Die formelle Prüfung ist die Grundlage der materiellen Prüfung. 3) "Ein nicht ordnungsmäßiger Zustand der Buchführung, Fehler und Unregelmäßigkeiten aller Art machen ... einen richtigen Überblick über den finanziellen Stand des Unternehmens unmöglich. ..." 4)

Die Unterscheidung zwischen formeller und materieller Prüfung und formellen und materiellen Mängeln ist demnach wenig fruchtbringend. Die Grenzen sind, wie sich auch am Beispiel des § 160 Abs.2 S.4u.5 AktG zeigen ließe, recht flüchtig, das Unterscheidungskriterium ist wenig geeignet, "ein praktisch brauchbares Prüfungsarbeitssystem zu begründen" 5), etwa Einfluß auf die Fehlergewichtung bzw. auf den Grad der Wesentlichkeit des Mangels zu haben.

132. Prüfung durch den Abschlußprüfer

Nach § 162 Abs.1 S.1 AktG sind der Jahresabschluß, die Buchführung und der Geschäftsbericht "durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu prüfen"; diese Abschlußprüfer sind Wirtschaftsprüfer, § 164 Abs.1 AktG. Die Aufgabe der Wirtschaftsprüfer besteht im Grundsatz in der Ausführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen. Im Vordergrund stehen dabei die Abschlußprüfungen der Aktiengesellschaften. 6) Die Abschlußprüfer sind Pflichtprüfer, weil die Aktiengesellschaften nach § 162 Abs.1 AktG verpflichtet sind, ihre Jahresabschlüsse, Buchführungen und Geschäftsberichte prüfen zu lassen. ERTTEL hat den Pflichtprüfer als "diejenige Person" bezeichnet, "welche durch eine staatliche Autorisation

1) Vgl. a. Klebba, W.: Revisionspraxis, 4. Aufl., Nürnberg, Darmstadt, Düsseldorf u. Berlin 1953, S.75

2) Le Coutre, W.: Revisionen, S.67

3) Vgl. a. Klebba, W.: a. a. O., S.75

4) Hintner, O.: Treuhandwesen, S.41

5) Nertinger, J.: a. a. O., S.50

6) Vgl. Bankmann, J.: Die Entwicklung des Wirtschaftsprüferstandes und seiner Aufgaben, : Mellerowicz, K. u. Bankmann, J. (Hrsg.): Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1966, S.179

(Zulassung) berechtigt ist, bei Unternehmungen und Betrieben, die wegen ihrer Form oder Art durch gesetzliche Vorschriften und ministerielle Anordnung verpflichtet sind, ihren Jahresabschluß . . . prüfen zu lassen, diese den betreffenden Betrieben zur Pflicht gemachten Prüfungen gemäß den gesetzlichen Vorschriften vorzunehmen." ¹⁾ Diese Pflichtprüfer sollen "keineswegs Polizeibeamte oder Detektive" sein, "die nur Unzuträglichkeiten bereiten; vielmehr hat sich die Anschauung verbreitet, daß die Wirtschaftsprüfer . . . dazu da sind, in erster Linie der Wirtschaft zu dienen." ²⁾

Ein tragender Grundsatz der Abschlußprüfung ist die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer, dies ungeachtet der Tatsache, daß dieser Grundsatz in den §§ 162 ff AktG nicht direkt angesprochen wird. In § 43 Abs.1 der Wirtschaftsprüferordnung vom 24. Juli 1961 ³⁾ heißt es dagegen ausdrücklich: "Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten."

Wie § 43 Abs.1 WPO verpflichtet auch § 168 Abs.1 S.1 AktG den Abschlußprüfer zu gewissenhafter Prüfung. ⁴⁾ Diese Gewissenhaftigkeit ist wie die Unabhängigkeit Voraussetzung eines richtigen Urteils über das Ergebnis der Prüfung und damit Voraussetzung dafür, daß die Prüfung den mit ihr verfolgten Zweck erfüllen kann. Ein Primat im Hinblick auf die Bedeutung für das Prüfungsergebnis kommt weder der einen noch der anderen Eigenschaft zu, wenn auch nicht verkannt werden darf, daß die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers seit jeher größeren Gefahren ausgesetzt war als seine Gewissenhaftigkeit.

Bei allen Prüfungshandlungen, zu denen vor allem auch der Einsatz der einzelnen prüferlichen Instrumentarien ⁵⁾ gehört, hat der Abschlußprüfer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Prüfers ⁶⁾ ähnlich der in § 347 Abs.1 HGB festgelegten "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" vorzugehen.

Aussagen über das Maß der vom Abschlußprüfer zu beachtenden Sorgfalt finden sich u. a. in den Bestimmungen der § 162 Abs.2 AktG (Umfang der Prüfung), § 165 AktG (Auskunftsrecht des Abschlußprüfers) - der den Begriff der sorgfältigen Prüfung bringt -, § 166 AktG (Prüfungsbericht) und § 167 AktG (Bestätigungsver-

1) Ertel, H. A.: a. a. O., S. 199/200

2) Ebd., S. 203

3) BGBI. I S. 1049

4) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 54 u. 55

5) Vgl. S. 101 ff

6) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3

merk). ¹⁾ Im übrigen wird man bei der Herausarbeitung des Inhaltes der dem Abschlußprüfer auferlegten Sorgfaltspflichten an die in Rechtsprechung und Schrifttum zu §§ 276 Abs.1 S.2 BGB, 347 Abs.1 HGB, 93 Abs.1 S.1 AktG und 116 AktG vertretenen Meinungen anknüpfen können, ohne dabei aber die besondere Stellung des Abschlußprüfers und seine weitgehenden Rechte und Pflichten aus dem Auge zu verlieren. Diese dem Abschlußprüfer auferlegte besondere Sorgfaltspflicht, nämlich die Pflicht, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Abschlußprüfers tätig zu werden, hat der Prüfer insbesondere bei der nach pflichtmäßigem Ermessen zu treffenden Entscheidung zu beachten, ob der Bestätigungsvermerk bei Vorliegen von Einwendungen eingeschränkt oder versagt werden soll.

133. Die Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses durch den Abschlußprüfer

Nach Abschluß der Prüfung, wenn das abschließende Prüfungsergebnis vorliegt, hat der Abschlußprüfer es im Prüfungsbericht, § 166 AktG, und im Bestätigungsvermerk, § 167 AktG, auszuwerten und zusammenzufassen.

Wird der Abschlußprüfer vor der Vorlegung des Prüfungsberichtes an den Vorstand abberufen, § 163 Abs.5 S.1, 1. Halbs. AktG, so hat er über das bisherige Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu verfassen, § 163 Abs.5 S.5u.6. AktG. Die Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses im Bestätigungsvermerk entfällt in diesem Fall selbst dann, wenn der Prüfer die Prüfung bereits abgeschlossen hatte, ihm also nicht nur ein Zwischenergebnis, sondern ein endgültiges Ergebnis der Prüfung zur Verfügung stand.

1331. Die Testaterteilung, § 167 AktG

Der Bestätigungsvermerk, dessen Untersuchung sich diese Arbeit zum Ziel gesetzt hat, wird als das Kernstück der Abschlußprüfung ²⁾ und als Kernstück aktienrechtlicher Publizität ³⁾ bezeichnet. In diesem Attestat "gipfelt" ⁴⁾ die Pflichtprüfung.

1) Vgl. a. Bussmann, K.F.: Betreuung und Prüfung der Unternehmungen, Wiesbaden 1960, S.93

2) Vgl. Mellerowicz, K.: a. a.O., § 140 Anm.4; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.16

3) Vgl. Schwarz, M.: Bedeutung, S.109; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.752/753; Geßler, E.: Garanten, S.463

4) Adler, H.: Berufung gegen die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer?, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S.34f (Zitierweise fortan: Berufung); Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachgutachtensammlung 1948, S.9

Der Bestätigungsvermerk spielt bei den Jahresabschlußprüfungen vor allem der Aktiengesellschaften "eine hervorragende Rolle" ¹⁾. Deshalb stehen im Vordergrund der beruflichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfer auch die Abschlußprüfungen von Aktiengesellschaften und die Erteilung von Bestätigungsvermerken über solche Prüfungen. ²⁾ Dem Testat des Abschlußprüfers kommt im Rahmen seiner beruflichen Aufgaben eine "überragende Bedeutung" ³⁾ zu. Demnach ist die Erteilung bzw. Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks auch "eines der Hauptprobleme der Pflichtprüfung" ⁴⁾. Deshalb bildet der Bestätigungsvermerk auch "das Kriterium ... für den wahren Wirtschaftsprüfer, dem niemand die Verantwortung abnehmen kann" ⁵⁾. Diese Verantwortung, die der Prüfer für eine ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung trägt, ist bei der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks am größten ⁶⁾, und zwar nicht zuletzt deshalb, weil die gesetzlichen Bestimmungen über den Bestätigungsvermerk "sehr dürftig" ⁷⁾ sind. So heißt es in § 167 Abs. 1 AktG lediglich, der (uneingeschränkte) Bestätigungsvermerk sei zu erteilen, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben sind. Sind dagegen Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer nach § 167 Abs. 2 AktG einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen oder die Bestätigung zu versagen. Eine kürzere und knappere Regelung der Voraussetzungen des uneingeschränkten, eingeschränkten und versagten Bestätigungsvermerks läßt sich kaum denken. Und dabei ist, wie dargelegt, der Bestätigungsvermerk das Kernstück der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, die aktienrechtliche Abschlußprüfung selbst die wichtigste aller Unternehmungsprüfungen, eine Grundprüfung, die auf die übrigen Prüfungen ausstrahlt, und die Aktiengesellschaft, die sich dieser Prüfung unterziehen muß, der Prototyp der kapitalistischen Unternehmung, eine Gesellschaftsform, die im gegenwärtigen Wirtschaftssystem eine führende Rolle spielt.

1) Bussmann, K.F.: a.a.O., S.143

2) Vgl. Bankmann, J.: a.a.O., S.179

3) Goudekot, A.: Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerkes, in: Journal UEC, 1966, S.67

4) Karoli, R.: Kongreßarchiv, Anm. 127

5) Wanieck, O.: a.a.O., S.300

6) Vgl. a. Theermann, H.-D.: Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, in: Ertel, H. A. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin und Wien 1935, S.330; Buchholz, P.: a.a.O., S.154; Adler, H.: Verantwortlichkeit, S.162; Nertinger, J.: a.a.O. S.132

7) Großmann, H.: Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Berlin 1938, S.139 für das AktG 1937

1332. Der Prüfungsbericht, § 166 AktG

Der Prüfungsbericht ist der schriftliche Bericht des Abschlußprüfers über das Ergebnis der Prüfung, § 166 Abs.1 S.1 AktG. Im Unterschied zum Bestätigungsvermerk erfolgt in ihm nicht eine formelhafte Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses, vielmehr wird in ihm das Prüfungsergebnis im einzelnen dargelegt, indem festgestellt wird, ob und inwieweit die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften, § 166 Abs.1 S.2 AktG, und der Satzung, §§ 162 Abs.2 S.1, 167 Abs.1 AktG ¹⁾ entsprechen, und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise, § 165 Abs.2 AktG, erbracht hat, § 166 Abs.1 S.2 AktG. Der Prüfungsbericht hat ferner eine Aufgliederung und ausreichende Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses zu enthalten, § 166 Abs.1 S.3 AktG. Stellt der Abschlußprüfer bei der Prüfung Tatsachen fest, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen, so hat er auch darüber zu berichten, § 166 Abs.2 AktG. Ferner hat der Abschlußprüfer in den Prüfungsbericht den Bestätigungsvermerk aufzunehmen, § 167 Abs.3 S.2 AktG. Üblich, aber nicht notwendig ist schließlich die Aufnahme eines betriebswirtschaftlichen Berichtes über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den Prüfungsbericht.

Die Vorschrift des § 166 AktG entspricht dem § 139 AktG 1937. Neu sind aber der Absatz 1 Satz 3 und der Absatz 2. Letzterer geht auf die Entscheidung des Zweiten Zivilsenates des Bundesgerichtshofes vom 15. Dezember 1954 ²⁾ zurück, die aus der Treuepflicht des Abschlußprüfers gegenüber der geprüften Gesellschaft seine Verpflichtung ableitete, "seine Stimme warnend zu erheben, wenn ihm bei der Abschlußprüfung schwerwiegende Bedenken gegen die Geschäftsführung, die Rentabilität oder Liquidität kommen. Seine anlässlich der Abschlußprüfung gewonnenen Erkenntnisse darf er solchenfalls nicht für sich behalten, sondern muß darüber Vorstand und Aufsichtsrat oder doch eines von beiden Gremien unterrichten."³⁾ Nach der Entscheidung des BGH kann diese Unterrichtung von Vorstand und Aufsichtsrat in einem Sonderbericht oder mündlich geschehen, was nach Ansicht des Gerichtes vielfach zweckvoll sein wird, "schon um Kreditschädigungen zu vermeiden" ⁴⁾. Der Gesetzgeber hat, wenn man so will, in § 166 Abs.2 AktG diese Auslegung des Gesetzes durch den Bundesgerichtshof bestätigt, hat aber abweichend von ihm den Abschlußprüfer verpflichtet, über diese Tatsachen im Prüfungsbericht

1) Vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 166 Anm.2; Baumbach-Hueck, § 166 Anm.3

2) Vgl. S.33 Anm.2

3) Bundesgerichtshof, a. a. O., BGHZ 16, 25

4) Ebd., S.26

zu berichten. Mündliche Berichterstattung oder Vorlage eines Sonderberichtes genügen also nicht (mehr).

2. DIE INTERPRETATION DER GESETZLICHEN REGELUNG DER EINSCHRÄNKUNG UND VERSAGUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES

Wie bereits dargelegt, heißt es in § 167 Abs.2 AktG: "Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung einzuschränken oder zu versagen." Daraus ergibt sich, daß

- a) der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt zu erteilen ist, wenn keine Einwendungen zu erheben sind,
- b) der Bestätigungsvermerk
 - aa) einzuschränken oder
 - bb) zu versagen ist, wenn Einwendungen zu erheben sind.

Der Wortlaut des § 167 Abs. 2 AktG scheint auf den ersten Blick sehr klar, läßt aber die zwei folgenden, entscheidenden Fragen offen, nämlich

1. Was sind Einwendungen? ¹⁾ und
2. Wann ist der Bestätigungsvermerk nur einzuschränken und nicht zu versagen ²⁾, und wann ist der Bestätigungsvermerk zu versagen und nicht nur einzuschränken?

Diese beiden Fragen sind heute fast noch genauso wenig beantwortet wie vor 37 Jahren bei der Einführung der Pflichtprüfung. Der Ansicht ADLERS aus dem Jahre 1935, "daß über die wichtigsten Probleme des Bestätigungsvermerks heute bereits Klarheit geschaffen ist" ³⁾, muß deshalb nicht nur aus damaliger Sicht, sondern auch bei Berücksichtigung der bis heute vorliegenden Ergebnisse der verschiedenen Untersuchungen zu diesem Fragenkomplex widersprochen werden. Selbst wenn aber die Fragen, die in dieser Hinsicht durch die Notverordnung vom 19.9.1931 und durch das Aktiengesetz vom 30.1.1937 aufgeworfen wurden, von der Praxis beantwortet worden wären, würden sie sich heute bei Anwendung der Vorschriften des Aktiengesetzes vom 6.9.1965 neu stellen. Denn die bisherige Praxis zur Einschränkung

1) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.24: "Dabei ist in keiner Weise durch das Gesetz festgelegt, welchen Inhalt die Einwendung haben sollte."

2) Vgl. a. Mellerowicz, K.: a. a. O., §140 Anm.7: "Absatz 2 (des § 140 AktG 1937 Anm. d. Verf.) erklärt eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks für zulässig, sagt aber nicht unter welchen Voraussetzungen die Bestätigung eingeschränkt zu erteilen ist."

3) Zitiert in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S.9

kung und Versagung des Bestätigungsvermerkes ¹⁾ wird sich ändern müssen. ²⁾

21. Die Auslegung des Begriffes "Einwendungen" in der Praxis

Die bisherige Auslegung des Begriffes "Einwendungen" in der Praxis und Literatur zeigt eine große Sprachverwirrung. Man aus Einwendungen "wesentliche Einwendungen", "ganz wesentliche Beanstandungen" usw. In eindeutigen Widerspruch zu dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes meint z.B. BUSSMANN: "Der Bestätigungsvermerk ist entsprechend einzuschränken oder ganz zu versagen, wenn wesentliche Einwendungen zu machen sind." ³⁾ Das ist eine klare Auslegung contra legem; auch § 140 AktG 1937, zu dem diese Stellungnahme BUSSMANNs erging, spricht wie § 167 AktG im Gegensatz zu § 262 f HGB in der Fassung der Notverordnung vom 19.9.1931 nur von "Einwendungen", nicht von "wesentlichen Einwendungen".

KOPPE allerdings meint, diesen Unterschied zwischen "Einwendungen" und "wesentlichen Einwendungen" "rein stilistisch" ⁴⁾ erklären zu können. Nach seiner Ansicht (zu § 140 AktG 1937) kann der Prüfer "über Einwendungen von untergeordneter Bedeutung hinweggehen oder sie nur im Prüfungsbericht erwähnen" ⁵⁾. Solche Auffassungen sind vielleicht aus der Sicht des Jahres 1938 erklärlich, heute aber haben sie keine Berechtigung mehr. Nach GODIN-WILHELMI sind Einwendungen im Sinn des § 167 AktG "nicht nur bedeutungslose Einwendungen" ⁶⁾, eine

1) Vgl. dazu S. 129 ff, 140 ff u. 145 ff

2) Vgl. a. Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 563; vgl. a. S. 27, 128, 130 - 131 u. 182 ff

3) Bussmann, K.F.: a. a. O., S. 144

4) Koppe, R.: Was sind "Einwendungen" (Aktiengesetz § 140 - Einschränkungen des Prüfungsvermerks, gesetzliche Grundlagen?, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien und Zürich 1938, S. 76; ähnlich auch: Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 171, die behaupten, es seien zu keiner Zeit Zweifel darüber aufgekommen, daß es sich dabei nur um eine "redaktionelle Änderung" gehandelt habe "und sachlich nichts daran geändert werden sollte, daß unerhebliche Einwendungen den Abschlußprüfer nicht zu einer Einschränkung seines Testats veranlassen könnten bzw. ihn nicht dazu berechtigten"; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 223/224: "Die schärfere gesetzliche Fassung ändert aber materiell nichts an der bisherigen Lage."

5) Koppe, R.: a. a. O., S. 77

6) Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 753, das Godin-Wilhelmi zitiert; Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 3; beachtliche Einwendungen

Formulierung, die schon aus sprachlichen Gründen keinen Bestand haben kann. Bezeichnend in diesem Zusammenhang ist auch, daß das Institut der Wirtschaftsprüfer in seinen Vorschlägen zur Aktienrechtsreform angeregt hat, das Wort "Einwendungen" in § 140 AktG 1937 wieder durch die Worte "wesentliche Einwendungen" zu ersetzen. ¹⁾ Um "rein stilistische" ²⁾ Verbesserungen sollte es sich dabei sicher nicht handeln.

Wenn der Gesetzgeber eine Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks nur bei "schwerwiegenden" ³⁾ bzw. bei "erheblichen" ⁴⁾ Einwendungen gewollt hätte, hätte er dies im Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck bringen müssen. Wegen des insofern eindeutigen Wortlautes des Gesetzes gestatten die Auslegungsgrundsätze nur die Interpretation, daß der Bestätigungsvermerk dann einzuschränken bzw. zu versagen ist, wenn Einwendungen zu erheben sind.

22. Der Begriff "Einwendungen" als Terminus technicus

Einen besonderen juristischen (terminologischen) Sprachsinn des Wortes "Einwendung", wie es in § 167 AktG gebraucht wird, gibt es nicht. Der terminus technicus "Einwendung", wie er z.B. in §§ 404, 417, 774 BGB verwendet wird, hat eine ganz andere Bedeutung als der in § 167 AktG benutzte Begriff. Man bezeichnet mit "Einwendungen" im Sinn der §§ 404, 417, 774 BGB usw. zusammenfassend Einreden gegen einen geltend gemachten Anspruch und Gründe der Nichtentstehung (wie z.B. Sittenwidrigkeit, § 138 BGB) oder der Tilgung des Anspruchs (wie z.B. die Erfüllung, § 362 BGB). ⁵⁾ "Anders als die Einrede, die das Recht als solches unberührt läßt und nur ein Leistungsverweigerungsrecht gibt, beseitigt (aber) die Einwendung das Recht, als solches selbst, nicht nur dessen Durchsetzbarkeit." ⁶⁾ "Wird ein Schuldner von einem Gläubiger in Anspruch genommen, so kann er sich, falls er seine Verpflichtung nicht anerkennen will, in der verschiedensten Weise verhalten. . .

Er kann die anspruchsbegründenden Tatsachen . . . an sich zugeben, dabei jedoch weitere Tatsachen anführen, aus denen sich ergibt, daß der Gläubiger trotz Vorlie-

1) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Vorschläge, S. 78

2) Koppe, R.: a. a. O., S. 76

3) Arndt, P.: a. a. O., S. 34

4) Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 2 c

5) Vgl. Stier-Samlo, F. u. Elster A. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, 2. Band, Berlin und Leipzig 1927, S. 192

6) Creifelds, C.: Rechtswörterbuch, München 1968, S. 298

gens der klagebegründenden Tatsachen den Schuldner nicht in Anspruch nehmen kann. Hier spricht man von Einwendungen des Schuldners." ¹⁾ Das DEUTSCHE RECHTSWÖRTERBUCH schließlich versteht unter Einwendungen 1. den Rechtsbehelf, den Widerspruch und die Einrede, und 2. das Einschreiten. ²⁾

23. Der allgemeine Sprachsinne des Begriffs "Einwendungen"

Da es also offensichtlich einen besonderen juristischen Sprachsinne des in § 167 AktG verwendeten Begriffes "Einwendung" nicht gibt, muß versucht werden, den allgemeinen Sprachsinne dieses Wortes festzustellen.

Auszugehen ist dabei davon, daß im allgemeinen das Substantiv "Einwendung" nur in der Mehrzahl gebraucht wird, im Singular dagegen das Wort "Einwand" zu dem Verb "einwenden" ³⁾. Unter "Einwand" versteht man einen Anspruch, einen Gegengrund ⁴⁾, einen vorgebrachten Gegengrund, einen Widerspruch ⁵⁾, eine Abmahnung, Warnung, Verwarnung, Vorstellung, Vorhaltung, einen Verweis, Protest, Tadel. ⁶⁾ Man kann erhebliche, unberechtigte, wichtige Einwendungen vorbringen. ⁷⁾ Das Adjektiv "einwandfrei" bedeutet: "... so beschaffen, daß nichts eingewendet werden kann: tadellos." ⁸⁾

Aus alldem ergibt sich, daß das Wort "Einwendung" bei Fehlern aller Art, also auch bei geringfügigen Fehlern, angewandt werden kann. Man kann eben nur dann keine "Einwendungen" erheben, wenn etwas "einwandfrei", "tadellos", "ohne Fehler" ist.

Der Bestätigungsvermerk ist einzuschränken oder zu versagen, wenn Einwendungen zu erheben sind. Einwendungen sind zu erheben, wenn die Buchführung, der Jah-

1) Köst, E.: Juristisches Wörterbuch, 6. Aufl., Bremen 1967, S.133 u. 134

2) Vgl. Preußische Akademie der Wissenschaften (Hrsg.): Deutsches Rechtswörterbuch, Band 2, Weimar 1932, Sp. 1488

3) Vgl. Götze, A. (Hrsg.): Trübners Deutsches Wörterbuch, 2. Band, Berlin 1940, S.167

4) Vgl. Mackensen, L.: Deutsches Wörterbuch, 5. Aufl., München 1967, S.261

5) Vgl. Pekrun, R.: Das Deutsche Wort, 10. Aufl., München 1967, S.197

6) Vgl. Wehrle, H. u. Eggers, H.: Deutscher Wortschatz, 12. Aufl., Stuttgart 1961

7) Vgl. Wahrig, G.: Das große deutsche Wörterbuch, Gütersloh 1967, Sp.1045

8) Herders Sprachbuch, 2. Aufl., Freiburg, Basel, Wien 1964, S.133; s. a. Pekrun, R.: a. a. O., S.197

resabschluß und (oder) der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung nicht entsprechen; sie entsprechen dem Gesetz und der Satzung dann nicht, wenn sie nicht "einwandfrei", "tadellos" sind.

Betrachtet werden die Prüfungsgegenstände dabei jeweils als Ganzes. Eine Einwendung ist dann gegeben, wenn einer der drei Prüfungsgegenstände als Ganzes nicht ordnungsgemäß ist; ist er dies nicht, so liegt immer eine wesentliche Beanstandung vor. Denn nur eine wesentliche Beanstandung vermag eine Einwendung zu begründen.

In der Literatur wird dies fast ausnahmslos erkannt ¹⁾, in der Begründung des Regierungsentwurfes eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz ²⁾ zu § 171 AktG = § 159 RegE heißt es dazu: "Doch ersetzt er (der Entwurf, Anm. d. Verf.) die Worte 'wesentliche Beanstandungen' durch das Wort 'Einwendungen', um Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden und den Sprachgebrauch den § 167 Abs. 1 und 2 anzugleichen." ³⁾ Auch der Gesetzgeber versteht also unter "Einwendungen" nur wesentliche Beanstandungen, nicht schlechthin jede Beanstandung, d. h. jeden Mangel irgend eines Teiles der Prüfungsgegenstände, sondern nur solche Mängel, die einen Prüfungsgegenstand als Ganzes nicht mehr tadellos erscheinen lassen und deshalb wesentlich sind.

1) Vgl. z. B. Meier, A.: Rechtliche und tatsächliche Gestaltung der Jahresabschlußprüfung von Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1957, S. 396; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 23 u. § 140 Anm. 16; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 258; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24: "Nicht jede mögliche Einwendung kann bereits zu einer Einschränkung führen. Bedeutungslose Beanstandungen ... rechtfertigen niemals eine Einschränkung. "Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 180: "... andererseits rechtfertigen unwesentliche Mängel noch nicht die Verweigerung des uneingeschränkten Testats."; für die frühere Zeit, als im Gesetz noch von "wesentlichen Einwendungen" die Rede war: Wanieck, O.: a. a. O., S. 284: "Wenn nicht ganz wesentliche Beanstandungen vorliegen, sollte der Vermerk immer nur in der allgemeinen knappen Fassung der vom Fachausschuß des Instituts vorgeschriebenen Formulierung erteilt werden, also als ein uneingeschränkter Positivbefund."; a. M. Staub-Pinner, § 262 f Anm. 1 (bei Gegenüberstellung der Vorschriften des § 262 f Abs. 1, 1. Halbs. HGB 1931 und des § 262 e Abs. 3, 2. Halbs. HGB 1931): "Der Begriff der 'wesentlichen Einwendungen' ist mit dem der 'wesentlichen Beanstandungen' des § 262 e identisch..."

2) Bundestagsdrucksache IV/171 S. 92 ff, 300 ff

3) Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 278

Es kommt also z.B. nicht darauf an, ob eine einzelne Buchung nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, sondern nur darauf, ob die Buchführung als Ganzes nicht dem Gesetz und der Satzung entspricht, ob sie als Ganzes nicht "einwandfrei", "tadellos" ist. So ist es durchaus möglich, daß z.B. einzelne, geringfügige Teile der Buchführung nicht ordnungsgemäß sind, die Buchführung als Ganzes aber trotzdem einwandfrei ist; eine Unkorrektheit bei den Teilen führt also nicht notwendig zu einer Unkorrektheit des Ganzen, eine Aufweisung der Eigenschaften der einzelnen Teile kann die Gesamtwirkung des Ganzen nicht erklären, da das Ganze mehr ist als die Summe seiner Teile.

Einwendungen sind in jedem Fall gegeben, wenn Buchführung, Jahresabschluß oder Geschäftsbericht im ganzen (in allen Teilen) Gesetz und Satzung nicht entsprechen.

Einwendungen sind aber auch dann gegeben, wenn nur einzelne Teile der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes Gesetz und Satzung nicht entsprechen, wenn dadurch Buchführung, Jahresabschluß oder Geschäftsbericht als Ganzes in ihrer Gesetz- und Satzungsmäßigkeit beeinträchtigt werden.

So wird man eine Buchführung noch als ordnungs- und gesetzmäßig ansehen dürfen, wenn sie nur einzelne Mängel enthält, die nicht ins Gewicht fallen und sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch kaum vollständig vermeiden lassen, also so gut wie in allen Buchführungen zu finden sind.

Bei Mängeln von einzelnen Teilen des Jahresabschlusses ist zu beachten, daß wegen § 256 AktG z.B. schon die Überbewertung eines einzigen Postens Einwendungen gegen den Jahresabschluß als Ganzes begründet. ¹⁾

Bei Unterbewertung von einzelnen Bilanzposten kommt es entscheidend darauf an, ob § 256 Abs. 5 Nr. 2, § 400 Nr. 1 oder §§ 258 ff AktG erfüllt sind. ²⁾ Sind die in diesen Vorschriften enthaltenen Tatbestände erfüllt, dann sind immer Einwendungen gegen den Jahresabschluß als Ganzes begründet; liegen dagegen unwesentliche Unterbewertungen vor, die nicht unter die aufgeführten Paragraphen fallen, dann sind keine Einwendungen gegen den Jahresabschluß als Ganzes zu erheben.

Bei Vorliegen von Gliederungsverstößen schließlich sind Einwendungen gegen den Jahresabschluß als Ganzes dann zu erheben, wenn durch diese Verstöße die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses beeinträchtigt werden, wie sich aus der entsprechenden Anwendung des § 256 Abs. 4 AktG ergibt. ³⁾

1) Vgl. S. 163 ff u. 179 ff

2) Vgl. S. 181 ff

3) Vgl. S. 182 ff

Auch bei dem Geschäftsbericht kann schon das Fehlen einzelner Angaben, also die Gesetzeswidrigkeit einzelner Teile, dazu führen, daß der Geschäftsbericht als Ganzes nicht mehr "einwandfrei", "tadellos" ist und deshalb Einwendungen gegen ihn zu erheben sind.¹⁾

1) Vgl. S. 185 ff

3. DAS "PFLICHTGEMÄSSE ERMESSEN" ALS EIN ZENTRALBEGRIFF ORDNUNGSMÄSSIGER ABSCHLUSSPRÜFUNG

"Jede abstrakte oder konkrete Rechtserzeugung steht zwischen den Polen völliger Freiheit und strenger Gebundenheit, ohne diese äußersten Möglichkeiten je zu verwirklichen." ¹⁾ "So steht zwischen der gesetzlich bestimmt gebundenen Verwaltung und der freien (gestaltenden) Verwaltung die nur unbestimmt gebundene, die durch Soll-Vorschriften gebundene und die ermessensfreie Verwaltung." ²⁾

Bei der Abschlußprüfung handelt es sich um eine Tätigkeit, die weder völlig frei noch streng gebunden ist, vielmehr teils unbestimmt gebunden, teils in ihrem Ermessen frei ist. Der Gesetzgeber wählt diese Art der Gesetzgebung - besonders in der Verwaltung - häufig, um eine möglichst gerechte und zweckmäßige Anpassung der konkreten Rechtsgestaltung an die besonderen Gegebenheiten des Einzelfalles zu erreichen ³⁾; gerade bei der Abschlußprüfung wird ja immer wieder die Unmöglichkeit ins einzelne gehender Regelungen mit den großen Unterschieden zwischen den einzelnen geprüften Gesellschaften, den einzelnen Prüfungen und den dabei aufgedeckten Mängeln begründet. ⁴⁾

Wenn der Gesetzgeber so verfährt, beschränkt er sich darauf, das Ziel seiner Regelung anzugeben, ohne alle Einzelheiten zu regeln. Er "verzichtet ... auf eine mehr oder minder strenge Bindung der Verwaltung und beschränkt sich darauf, sie zu gewissen Verhaltensweisen ... zu ermächtigen, ohne sie ihr zu verbindlicher Pflicht zu machen". ⁵⁾ Das Gesetz setzt z.B. den Tatbestand der "Einwendungen" fest, überläßt aber dann, wenn dieser verwirklicht ist, wenn also Einwendungen vorliegen, die Setzung der Rechtsfolge, die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes, die Anrufung des Gerichtes, den Versuch, Aufsichtsrat und (oder) Vorstand von dem Vorliegen von Einwendungen zu überzeugen und zur Beseitigung der Mängel zu veranlassen, dem Ermessen des Abschlußprüfers.

"Das Ermessen der Verwaltungsbehörde ist ... Ausfluß des sog. Opportunitätsprin-

1) Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, 7. Aufl., München 1968, S.162

2) Ebd., S.162/163

3) Ebd., S.169

4) Vgl. S.210 ff; vgl. a.Voß, W.: a.a.O., S.23/24, 35 u.36; Baudisch, R.: a.a.O., S.29; "Dabei ist wesentlich, daß eine Prüfung nicht denkbar ist als Vollzug eines Auftrages nach schematischen Richtlinien, sondern nur als geistige Leistung mit einem hohen Anteil von Ermessensentscheidungen."

5) Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.169

zips als eines allgemeinen Strukturprinzips der Verwaltung." ¹⁾ Dieses Prinzip ist auch für das dem Abschlußprüfer eingeräumte pflichtgemäße Ermessen grundlegend. Im Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers wird u. a. zum Ausdruck gebracht, daß die Prüfung, nach pflichtgemäßem Ermessen durchgeführt, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes ergeben hat. ²⁾ Der Wortlaut des Testates allerdings spricht nicht von pflichtgemäßem Ermessen, sondern von pflichtgemäßer Prüfung, § 167 Abs.1 AktG 1965. Mit diesem Hinweis soll nach RITTER und anderen die subjektive Seite des Bestätigungsvermerkes betont, auf das pflichtmäßige Ermessen und die Erkenntnisquellen hingewiesen werden. ³⁾ Auch an anderer Stelle der Vorschriften über die Abschlußprüfung taucht das Wort "Ermessen" nicht auf, dafür allerdings um so häufiger in der Literatur zur Abschlußprüfung, ohne dort allerdings bisher jemals näher und gründlicher erläutert worden zu sein. ⁴⁾ Trotzdem ist das Ermessen einer der zentralen Begriffe ordnungsmäßiger Abschlußprüfung.

Die Bilanzprüfung ist nicht in allen Einzelheiten durch das Gesetz geregelt worden, auch nicht durch das AktG 1965. Wie seine Vorgänger enthält es lediglich Rahmenvorschriften ⁵⁾, "die dem ... Ermessen des Prüfers weiten Spielraum lassen" ⁶⁾; die ganze Prüfungstätigkeit "enthält viel Werturteil" ⁷⁾, was für den Prüfer "nicht eine Erleichterung, sondern eine erhebliche Erschwerung seiner Arbeit" ⁸⁾ bedeutet. Das Ermessen des Prüfers spielt deshalb bei der Abschlußprüfung "eine ganz überragende Rolle" ⁹⁾, "der Gedanke der Ausübung des verantwortungsbewußten Ermessens des Abschlußprüfers" ¹⁰⁾ beherrscht "nach wie vor die Vermerksanwendung" ¹¹⁾.

1) Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.170

2) Vgl. a. Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.126/127

3) Vgl. Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 2 d; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 5; "Der Prüfer kann zur Entlastung seines Gewissens auf das eigene pflichtmäßige Ermessen Bezug nehmen."; Martens, H.-J.: a. a. O., S. 539

4) Ausgenommen vielleicht von Zedelmaier, H.: a. a. O., der sich wenigstens in Ansätzen darum bemüht.

5) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 8; Nertinger, J.: a. a. O., S. 10; Beham, P.: a. a. O., S. 83; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Vorschläge, S. 69; Neflin, H.: Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, 3. Aufl., Stuttgart 1960, S. 32

6) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 8

7) Nertinger, J.: a. a. O., S. 10

8) Ebd., S. 10; vgl. a. Neflin, H.: a. a. O., S. 32

9) Koppe, R.: a. a. O., S. 83; vgl. a. Baudisch, R.: a. a. O., S. 29; Arndt, P.: a. a. O., S. 29

10) Martens, H.-J., a. a. O., S. 539

11) Ebd., S. 539

Durch die Aufstellung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung¹⁾ ist versucht worden, das Ermessen des Abschlußprüfers einzuschränken und dadurch nicht nur zu einer einheitlicheren Berufsauffassung und übereinstimmenderen Handhabung des Bestätigungsvermerkes zu kommen, sondern dem Abschlußprüfer auch seine Arbeit zu erleichtern, ihn von seiner Verantwortung wenigstens teilweise zu entlasten. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat den Vorschlag gemacht, im § 135 Abs. 2 AktG 1937 den Passus aufzunehmen, daß die Prüfung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu entsprechen habe.²⁾ Der Gesetzgeber ist diesem Verlangen nicht nachgekommen³⁾, unserer Ansicht nach zu Recht. Es gab für den Gesetzgeber nur zwei Möglichkeiten: entweder beließ er es bei der bisherigen Regelung mit ihrem hohen Anteil von Ermessensentscheidungen oder er schränkte dieses Ermessen bis hin zur bestimmten Gebundenheit durch genaue gesetzliche Vorschriften ein; eine unbestimmte Gebundenheit, wie sie durch das Aufnehmen der Worte "Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung" erreicht worden wäre, hätte nicht nur die Gesetzgebung anderen, dazu nicht berufenen Stellen überlassen - nämlich in der Hauptsache dem Institut der Wirtschaftsprüfer, also den Betroffenen selbst, während die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf viel breiterer Grundlage erarbeitet worden sind und werden -, sondern auch nur zur Verwirrung und Unsicherheit geführt, da es bisher - abgesehen von den gesetzlich niedergelegten⁴⁾ - kaum Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung gibt, die von allen anerkannt und gleichmäßig gehandhabt werden.⁵⁾

Darüber hinaus hätte eine solche Regelung auch zu Ungerechtigkeiten und Unzweckmäßigkeiten führen können; gegenüber den einzelnen prüfungspflichtigen Gesellschaften wäre die Machtstellung - nicht die Rechtsstellung - der Abschlußprüfer wahrscheinlich gewachsen, die Unternehmungen hätten sich Handlungen der Abschlußprüfer auf der Grundlage nur schwer nachprüfbarer Rechts gegenübergesehen; Unzweckmäßigkeiten hätten sich aus der Art des Zustandekommens dieser Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung ergeben, da die Bedeutung des Instituts der Wirtschaftsprüfer für das Zustandekommen dieser Grundsätze ungleich größer gewesen wäre als die Bedeutung der Öffentlichkeit, die Interessen der Öffentlichkeit und der übrigen Beteiligten deshalb in den Grundsätzen nicht genügend zum Ausdruck gekommen wären und der Zweck der Abschlußprüfung deshalb auf diese Weise nicht hätte voll verwirklicht werden können.

1) Vgl. z.B. Schulze zur Wiesch, D.W.:a.a.O.; Hagest, K.: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1949, S.450 - 454

2) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Vorschläge, S.67 u.69

3) Vgl. dazu Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.606

4) Vgl. S. 93 ff

5) Vgl. S. 92 ff

31. Der Umfang des prüferlichen Ermessens

311. Die Ermessensentscheidungen des Abschlußprüfers

3111. Der subjektive Charakter des Bestätigungsvermerks

Jede Prüfung dient der Beurteilung von Zuständen oder Tatbeständen; das Urteil ist ein wesentlicher Bestandteil der Prüfung; eine Prüfung ohne anschließende Urteilsbildung stellt keine ökonomische Veranstaltung dar; die Prüfung kann man daher als Beurteilungsprozeß bezeichnen. ¹⁾

Das Urteil des Abschlußprüfers ist - neben dem Prüfungsbericht, der aber internen Zwecken dient und für die Öffentlichkeit deshalb von minderer Bedeutung ist ²⁾ - der Bestätigungsvermerk. Der Abschlußprüfer hat dieses Urteil "mit größter Sorgfalt" ³⁾ abzufassen, er übernimmt mit ihm seine größte Verantwortung. ⁴⁾

Das Urteil des Abschlußprüfers ergeht auf Grund einer Generalklausel - der letzten Konsequenz des billigen Rechts, die vom Gesetzgeber so allgemein gehalten worden ist, um alle Umstände des Einzelfalles berücksichtigen zu können -; § 167 Abs.2 AktG 1965 enthält eine solche Generalklausel.

Trotzdem wäre es falsch, zu sagen, das Gesetz gäbe keine Auskunft darüber, wann von der Einschränkung und wann von der Versagung des Bestätigungsvermerkes Gebrauch zu machen sei ⁵⁾; die Abschlußprüfer sind vielmehr nach dem Gesetz verpflichtet, den Bestätigungsvermerk "je nach der Bedeutung der Einwendungen" ⁶⁾ einzuschränken oder zu versagen. § 167 Abs.2 AktG 1965 ist "keinesfalls dahin zu verstehen, daß an die Stelle der Versagung der Bestätigung stets eine Einschränkung der Bestätigung treten könne." ⁷⁾

Die Abschlußprüfer müssen sich bei der Entscheidung der Frage nach Einschränkung

1) Vgl. Loitlsberger, E.: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 68

2) Vgl. S. 39 ff u. 150 ff

3) Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 55

4) Vgl. a. Theermann, H. -D.: a. a. O., S. 330; Adler, H.: Verantwortlichkeit, S. 162; Arndt, P.: a. a. O., S. 95

5) Vgl. z. B. Westrick, P.: a. a. O., S. 52; Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 55; Koppe, R.: a. a. O., S. 81; Forster, K. -H.: Neue Pflichten, S. 598

6) Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6; vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6; Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 3

7) Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6

oder Versagen des Bestätigungsvermerkes auf ihr pflichtgemäßes Ermessen ¹⁾ stützen. Daraus leitet sich dann der subjektive Charakter des Bestätigungsvermerkes ab. ²⁾ Man kann sogar von einem doppelt-subjektiven Charakter des Bestätigungsvermerkes sprechen, denn genauso bedeutungsvoll wie die Bewertung der vorgefundenen Fehler durch den Prüfer ³⁾ für die Frage der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes ist das Auffinden der Fehler für das endgültige Urteil; zwei Prüfer können bei Prüfung desselben Sachverhaltes nicht nur deshalb zu verschiedenen Ergebnissen kommen, weil sie die aufgefundenen Fehler unterschiedlich bewerten, sondern auch deshalb, weil sie unterschiedlich viele Fehler auffinden. ⁴⁾

Der subjektive Charakter des Bestätigungsvermerkes leitet sich also ab

- a) aus der derzeitigen Unmöglichkeit, daß alle in der Buchführung, im Jahresabschluß und Geschäftsbericht vorhandenen Fehler von den Abschlußprüfern entdeckt werden und
- b) aus dem den Abschlußprüfern bei der Einschränkung und Versagung des Vermerkes eingeräumten Ermessensspielraum.

Ein weiterer subjektiver Faktor ergibt sich aus dem den Prüfern - allerdings nach von uns bestrittener Ansicht - zukommenden Beurteilungsspielraum. ⁵⁾

Man hat nun versucht, die Subjektivität des Urteils soweit als möglich zu beseitigen. ⁶⁾ Hinsichtlich der Erarbeitung von Verfahren zur objektiven Ermittlung

1) Die Worte "sachverständiges Ermessen" (vgl. Bussmann, K.F.: a.a.O., S. 144), "verantwortungsbewußtes Ermessen" (vgl. Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6) oder "subjektives Ermessen" (vgl. Kolarik, F.-G.: Die Buchprüfung als Allokationsproblem von heterograden Wahrscheinlichkeitsstichproben, Wien 1964 (Diss.), S. 50), die teilweise verwendet werden, sind unüblich, entsprechen nicht der juristischen Terminologie und sollten deshalb im Interesse eines einheitlichen Sprachgebrauches vermieden werden.

2) Vgl. z.B. a. Loitsberger, E.: a.a.O., S. 81; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 3; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm. 2; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 5; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 64; Martens, H.-J.: a.a.O., S. 539; Kolarik, F.-G., a.a.O., S. 36/37

3) Vgl. Kolarik, F.-G.: a.a.O., S. 36/37

4) Vgl. z.B. a. Schlegelberger-Quassowski: § 140 Anm. 5; Kolarik, F.-G.: a.a.O., S. 50; Klebba, W.: a.a.O., S. 238; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 108; vgl. a. S. 19 u. 21

5) Vgl. S.

6) Vgl. z.B. Kolarik, F.-G.: a.a.O., S. 14; Loitsberger, E.: a.a.O., S. 81

der Fehler ist man mit Hilfe statistischer Methoden schon ein gutes Stück vorangekommen ¹⁾, während man bei der Bewertung der vorgefundenen Fehler über Ansätze zur Bildung einheitlicher Urteilkriterien noch nicht hinausgekommen ist ²⁾, woran sich in absehbarer Zeit auch nichts ändern dürfte.

Eine gewisse Abhilfe und Eliminierung des subjektiven Momentes könnte man vorerst dadurch schaffen, daß man gesetzlich

- a) entweder festlegte, daß Einschränkungen bei Vorliegen von Fehlern nur und immer dann vorzunehmen seien, wenn die aufgedeckten Fehler durch den einschränkenden Vermerk zu beseitigen seien,
- b) oder zumindest Richtbeispiele zur Einschränkung und Versagung gäbe und vielleicht auch festlegte, wann der Bestätigungsvermerk auf jeden Fall zu versagen ist. ³⁾

Das neue Aktiengesetz schränkt durch die Einführung des Formaltestates den Ermessensspielraum des Abschlußprüfers in gewisser Weise ein ⁴⁾, beläßt ihn aber gerade bei der Auffindung der Fehler durch eine unklare und unvollständige Herausstellung des Soll-Objektes. ⁵⁾

Das neue Aktiengesetz hat an der bisherigen gesetzlichen Regelung zur Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes - abgesehen vielleicht von der durch den Fortfall des § 140 Abs.3 AktG 1937 entstandenen neuen Lage - nichts geändert. Wie bisher hat der Abschlußprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob er bei Vorliegen von Einwendungen den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt. ⁶⁾

1) Vgl. z.B. Kolarik, F.-G.: a.a.O.; Elmendorff, K.: a.a.O.; Loitsberger, E.: a.a.O. und die dort zitierte Literatur

2) Vgl. z.B. Loitsberger, E.: a.a.O., S.81 mit Nachweisen; Zimmermann, E.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954, S.97 ff; Kolarik, F.-G.: a.a.O., S.37; Elmendorff, K.: a.a.O., S.38

3) Vgl. dazu S.159 ff

4) Vgl. a. Goerdeler, R.: Aussagefähigkeit, S.108 u.109; zum alten Recht vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.89; Homburger, M.: a.a.O., S.119; vgl. a.S.139-140

5) Vgl. Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S.18/19; vgl. a.S.28 u.58 - 59

6) Vgl. z.B. a. Schwarz, M.: Bedeutung, S.106; Westrick, P.: a.a.O., S.52; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.7; Ritter, C.: a.a.O., § 140 Anm.3 sprach noch von einer Wahl und nannte den Abschlußprüfer einen "wahlberechtigten Schuldner"; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.24; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6 u. 7; Koppe, R.: a.a.O., S.81; Hintner, O.: Pra-

Wir haben schon darauf hingewiesen, daß der Ermessensbegriff ein Zentralbegriff ordnungsmäßiger Abschlußprüfung ist ¹⁾, daß aber trotzdem kaum jemals ausführlicher zu diesem Begriff Stellung bezogen wird. Uns bleibt noch, darauf hinzuweisen, daß dieser Begriff sehr oft ganz falsch angewandt wird. Wir werden im Folgenden wegen der Bedeutung, die wir dieser Tatsache zumessen, einige Beispiele bringen.

So schreiben KAROLI und TOMFOHRDE ²⁾: "Es ist in das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers gestellt, Gewicht und Bedeutung der Einwendungen zu bestimmen, d.h. er muß sowohl die untere Grenze finden, die eine Einschränkung erforderlich macht, als auch die obere, die eine Einschränkung verbietet und die Testatversagung verlangt. "Diese Ansicht ist sehr weit verbreitet ³⁾, aber trotzdem falsch. Einen Ermessensspielraum hat der Abschlußprüfer nur bei der Entscheidung der Frage, ob er einschränken oder versagen will, nicht bei der Frage, ob ein uneingeschränkter Vermerk zu erteilen ist oder nicht, also ob Einwendungen vorliegen oder nicht. Bei dem Begriff "Einwendungen" handelt es sich um einen unbe-

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 53:

xis der Wirtschaftsprüfung, 3.Aufl., Stuttgart 1940, S.107 (Zitierweise fortan: Praxis); Großmann, H.: a.a.O., S.140; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.758; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung und Revisionstechnik, Die Handelshochschule, 3.Aufl., Band 4, Wiesbaden 1953, S.87 (Zitierweise fortan: Wirtschaftsprüfung); Bussmann, K.F.: a.a.O., S.144

1) Vgl. S.48 ff, 49

2) Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S.171; vgl. a. Karoli, R.: Praxis, S.46; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.101: "Über das Maß der vorhandenen Ordnungsmäßigkeit entscheidet der Prüfer nach eigenem pflichtgemäßen Ermessen. . ."

3) Vgl. z.B. Adler, H.: Verantwortlichkeit, S.162; Arndt, P.: a.a.O., S.28; Loitlberger, E.: a.a.O., S.81; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.178 u. 181/182; Eich, W.: Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, 2.Aufl., Berlin 1941, S.92; Westrick, P.: a.a.O., S.53; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.7 u. 15; Adler-Düring-Schmaltz, 3.Aufl., § 140 Tz.3 u. 24: "Nicht jede mögliche Einwendung kann bereits zu einer Einschränkung führen."; Waniecek, O.: a.a.O., S.272; Hertlein, A.u. Meisner, K.: a.a.O., S.260: "Der Bestätigungsvermerk soll nur bei wesentlichen Verstößen eingeschränkt werden."; David, W.: Problematik, S.65; Meier, A.: a.a.O., S.395; Neflin, H.: a.a.O., S.31 u. 35/36; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.757/758; Martens, H.-J.: a.a.O., S.542: "... und eigenem Ermessen bei der Rechtsanwendung. . ."

stimmten Rechtsbegriff ¹⁾, der keinen Ermessensspielraum gewährt. Es ist deshalb auch falsch, zu schreiben: "Wenn die Beanstandungen, die der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu machen hat, so wesentlich sind. . . , muß der Prüfer den Bestätigungsvermerk verweigern." ²⁾

Es gibt keine Beanstandungen, die nach pflichtgemäßem Ermessen zu machen wären. Es gibt nur Einwendungen, die entweder vorhanden sind oder nicht. Sind sie vorhanden, so muß eingeschränkt werden. Sind sie nicht vorhanden, so darf weder eingeschränkt noch versagt werden. Für ein Ermessen ist kein Raum. Dem Ermessen des Abschlußprüfers ist nicht "je nach Lage des Einzelfalles die Entscheidung über die Handhabung des Bestätigungsvermerkes im Rahmen der Berufsauffassung und der gesetzlichen und sonstigen Erfordernisse" ³⁾ überlassen; es muß "dem prüferischen Ermessen" ⁴⁾ nicht überlassen bleiben, "in welchem Umfang Fehler der verschiedenen Typen in der Grundgesamtheit zugelassen werden können, mit anderen Worten, welche Rückweisungsgrenzen für die einzelnen Fehlertypen vorzuschreiben sind." ⁵⁾ Das ist weder der Wille des Gesetzgebers noch auch derjenigen, die sich bemühen, objektive Urteilkriterien aufzustellen, die ein objektiv fixierbares Urteil ermöglichen sollen. ⁶⁾

Auch in "Grenzfällen" hat der Abschlußprüfer nicht "nach pflichtmäßigem Ermessen objektiv und gewissenhaft zu entscheiden", "ob eine uneingeschränkte oder eingeschränkte Erteilung . . . des Testats geboten ist" ⁷⁾, auch in Grenzfällen gibt es keinen Ermessensspielraum. ⁸⁾

Ermessen bedeutet stets ein volitives Handlungs- bzw. Verhaltenseressen, "nicht dagegen ein sog. kognitives (Beurteilungs-) Ermessen . . . Der Ermessensbereich beginnt . . . erst, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind." ⁹⁾ Erst wenn eine Einwendung vorliegt, setzt das Ermessen des Abschlußprüfers ein.

Sind die Voraussetzungen für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt, d.h. liegen keine Einwendungen vor, so ist der Abschlußprüfer verpflichtet, ihn

1) Vgl. S. 71 ff, 81 u. 165

2) Karoli, R.: Praxis, S. 48

3) Ebd., S. 46

4) Elemendorff, K.: a. a. O., S. 38

5) Ebd., S. 38

6) Vgl. dazu Kolarik, F.-G.: a. a. O., S. 36/37

7) Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 181/182

8) Vgl. S. 58 ff u. 78

9) Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 169; vgl. a. S. 70 ff

zu erteilen. ¹⁾ Liegen dagegen Einwendungen vor, so hat der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. ²⁾

Einwendungen sind zu erheben, wenn die Buchführung, der Jahresabschluß und (oder) der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung nicht entsprechen, also nicht "tadellos" und "einwandfrei" sind ³⁾:

- a) Sind die Buchführung, der Jahresabschluß und (oder) der Geschäftsbericht als Ganzes nicht einwandfrei, so muß der Abschlußprüfer Einwendungen erheben, ein Ermessensspielraum steht ihm nicht zu, der Abschlußprüfer kann nicht, wenn z.B. die Buchführung als Ganzes nicht einwandfrei ist, keine Einwendungen erheben und die Buchführungsmängel lediglich im Prüfungsbericht aufführen; der Abschlußprüfer darf auf der anderen Seite keine Einwendungen gegen die Buchführung erheben, wenn diese als Ganzes einwandfrei ist, also z.B. nur einzelne Teile der Buchführung Verstöße gegen Gesetz und Satzung enthalten, die aber die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Ganzes weder beeinträchtigen noch gar beseitigen.
- b) Bei der Feststellung, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht als Ganzes einwandfrei sind, steht dem Abschlußprüfer gleichfalls kein Ermessensspielraum zu. Der Abschlußprüfer hat durch Subsumtion der vorgefundenen Ist-Situation unter den gesetzlichen Tatbestand festzustellen, ob Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht als Ganzes Gesetz und Satzung entsprechen, also einwandfrei sind; ein anderer Prüfer dürfte bei demselben Prüfungsergebnis zu keiner anderen Feststellung kommen, wollte er rechtmäßig handeln. Diese Forderung des Gesetzes ist in der Praxis zwar nur sehr schwer zu verwirklichen, besteht aber trotzdem. Eine gewisse Abhilfe läßt sich dadurch schaffen, daß man dem Abschlußprüfer einen sog. Beurteilungsspielraum einräumt. Wir lehnen einen solchen Spielraum bei unbestimmten Rechts- bzw. Gesetzesbegriffen ab ⁴⁾, erkennen aber an, daß es durchaus auch gewichtige Gründe für seine Befürwortung gibt; gerade im hier behandelten Fall werden - wegen der Dürftigkeit der gesetzlichen Regelung und der Vielgestaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens - viele die Einräumung eines Beurteilungsspielraumes aus praktischen Gründen für zweckmäßig halten; wir verstehen diese Bedenken, können unsere grundsätzliche Ablehnung eines Beurteilungsspielraumes aber nicht allein deshalb aufgeben, weil die Bejahung eines Beurteilungsspielraumes im Hinblick auf einen bestimmten Einzelfall zweckmäßiger wäre.

1) Vgl. a. Baumbach-Hueck: § 167 Anm. 10

2) Vgl. a. Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 563

3) Vgl. S. 45

4) Vgl. S. 78 ff

3112. Die übrigen Ermessensentscheidungen des Abschlußprüfers

31121. Die Bestimmung des Prüfungsumfanges

Bei der Einführung der Pflichtprüfung im Jahr 1931 war sich der Gesetzgeber darüber im klaren, daß eine vollständige Prüfung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes auf ihre Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit von den Jahresabschlußprüfern aus zeitlichen und ökonomischen Gründen nicht verlangt werden konnte. Der Gesetzgeber des Aktiengesetzes 1965 hält an diesem Grundsatz fest. Auswahl und Intensität der Prüfungshandlungen sind deshalb dem pflichtmäßigen Ermessen des Abschlußprüfers überlassen. "Die Zielsetzung der Abschlußprüfung sowie die Grundsätze der Gewissenhaftigkeit und der berufsfüblichen Sorgfalt begrenzen den Ermessensspielraum." ¹⁾ Der Prüfer entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen darüber, was er prüft. ²⁾ Er muß "Art und Umfang der Prüfungshandlung so bemessen, daß eine sichere Beurteilung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechenschaftslegung möglich ist." ³⁾

Der Abschlußprüfer muß natürlich alle in § 162 Abs.1 AktG 1965 aufgeführten Prüfungsgegenstände in dem nach § 162 Abs.2 AktG vorgeschriebenen Umfang prüfen. Damit hört aber seine gesetzliche Verpflichtung für den Augenblick schon auf und sein pflichtmäßiges Ermessen beginnt. Denn es gibt bis heute noch kein "sicheres Kriterium für die Auswahl und den Umfang der Teilprüfungen des Prüfungsstoffes." ⁴⁾ Die Arbeiten von ELEMENDORFF ⁵⁾ und KOLARIK ⁶⁾ brachten

1) Fachgutachten Nr. 1/1967, a. a. O., S. 160; vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 3; vgl. a. S. 106 ff

2) Vgl. a. Beham, P.: a. a. O., S. 7/8; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 89; Baudisch, R.: a. a. O., S. 29; Göttelmann, G.: a. a. O., S. 55: "Hinsichtlich der Frage, wann eine vorgenommene Prüfung als hinreichend gelten kann, um eine sachverständige und wahre Beurteilung der Prüfungsgegenstände zu ermöglichen, hat der Prüfer nach eigenem pflichtmäßigen Ermessen zu entscheiden."; Bussmann, K. F.: a. a. O., S. 88; Elmendorff, K.: a. a. O., S. 1 u. 2; Martens, H. -J.: a. a. O., S. 542

3) Fachgutachten 1/1967, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Ergänzung ... der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, 1. Ergänzung 1967, Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (Fortsetzung der Sammlung von 1956), Düsseldorf 1968, S. 35 (Zitierweise fortan: Fachgutachtensammlung 1967)

4) Elmendorff, K.: a. a. O., S. 1

5) Elmendorff, K.: a. a. O.

6) Kolarik, F. -G.: a. a. O.

zwar beachtliche Fortschritte, haben aber in der Praxis, soweit bekannt, noch kaum Eingang gefunden; es bleibt daher vorerst weiter dabei, daß über das im Einzelfall erforderliche Prüfungsverfahren, den Umfang der Stichproben und die Allokation der Stichproben, d.h. die optimale Aufteilung des Stichprobenumfanges auf die einzelnen Prüfungsfelder ¹⁾, der Abschlußprüfer nach pflichtmäßigem Ermessen entscheidet. So werden zwar als Prüfungsverfahren statistische Verfahren verwandt, es werden aber in den meisten Fällen sogenannte Urteilsstichproben gezogen, d.h. die Elemente der Stichprobe werden nicht zufallsbedingt, sondern auf Grund des pflichtmäßigen Ermessens des Abschlußprüfers aus der Grundgesamtheit gezogen ²⁾; der Umfang der Stichproben wird nicht nach dem Prinzip der Input-Output-Optimierung ³⁾, d.h. zum Beispiel nach dem Prinzip, eine bestimmte Güte des Prüfungsergebnisses mit dem geringstmöglichen Prüfungsaufwand zu erreichen, bestimmt; schließlich wird das Problem der Allokation des so gefundenen Stichprobenumfangs in der Praxis so gelöst, daß das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers "den einzelnen Prüfungsfeldern eine verschieden große Bedeutung für die Bildung des zu fällenden Urteils (Urteilsbildungsbeitrag) beimißt. In Übereinstimmung mit der Verschiedenheit ihrer Bedeutung werden daher die einzelnen Prüfungsfelder mit verschiedener Intensität geprüft." ⁴⁾

Diese im Augenblick noch angewandten Methoden, bei denen das pflichtmäßige Ermessen eine große Rolle spielt, können nur noch so lang als mit dem Gesetz vereinbar angesehen werden, bis es gelungen ist, auf statistischer Grundlage Verfahren zur objektiven Fehlerermittlung zu entwickeln, die für die Abschlußprüfer operational sind. Ansätze zu solchen Verfahren sind vorhanden. ⁵⁾

31122. Die Entscheidungen von Zweifelsfragen und Grenzfällen

Die Entscheidung von "Zweifelsfragen und Grenzfällen", die sich bei der Auslegung gesetzlicher Vorschriften ergeben - auch und leider in sogar verstärktem Maß wieder im AktG 1965, wo es der Gesetzgeber noch nicht einmal verstanden hat, die Bedeutung einer so zentralen Vorschrift wie des § 149 Abs.1 S.2 AktG klar herauszustellen ⁶⁾ -, bleibt natürlich nicht, wie KAROLI früher einmal schrieb

1) Vgl. Kolarik, F.-G.: a.a.O., S.16

2) Vgl. ebd., S.50

3) Vgl. Kolarik, F.-G.: a.a.O., S.12 ff u.84

4) Kolarik, F.-G.: a.a.O., S.82

5) Vgl. S.53 Anm.1

6) Vgl. dazu z.B. Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4.Aufl., Band 1, Stuttgart 1968, § 149 Tz.94 mit Nachweisen (Zitierweise fortan: Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1)

"im Einzelfall dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers überlassen" ¹⁾. Bei der Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist für ein Ermessen kein Raum, auch nicht für ein abschlussprüferliches Ermessen. ²⁾

Gleich falsch ist es, die Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerkes von dem pflichtmäßigen Ermessen des Abschlussprüfers, ob die gerichtliche Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses zu erwarten ist oder nicht, abhängig machen zu wollen. ³⁾ Auch hier ist das Wort "Ermessen" fehl am Platz. Der Abschlussprüfer hat vielmehr den ihm vorliegenden Tatbestand unter das Gesetz zu subsumieren; unterfällt der konkrete Sachverhalt dann dem abstrakten Tatbestand des Gesetzes, so gilt auch die Rechtsfolge, also die Nichtigkeit. Für Ermessensentscheidungen ist kein Raum; der Abschlussprüfer hat nicht zu entscheiden, ob ein - vielleicht unzulänglicher - Richter auf Nichtigkeit des Jahresabschlusses entscheiden wird, sondern ob der Jahresabschluss nichtig ist, d. h. ob die Gründe, die zur Nichtigkeit führen, gegeben sind ⁴⁾; nur das ist von Bedeutung für seine Frage der Vermerkserteilung, -einschränkung oder -versagung.

31123. Die Heranziehung von Prüfungsgehilfen

In das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers ist aber das Heranziehen anderer Prüfer als Gehilfen gestellt. Der gewählte oder bestellte Prüfer darf zwar die Prüfungstätigkeit nicht ganz einem anderen Prüfer übertragen, wenn er wegfällt oder am rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist, weil er sonst in die Rechte der Hauptversammlung, § 163 Abs. 3 S. 2 AktG, eingreifen würde; er kann aber zu seiner Unterstützung Prüfungsgehilfen hinzuziehen.

31124. Die Unterrichtung des Aufsichtsrates

Eines der Instrumentarien des Abschlussprüfers ist die Unterrichtung des Aufsichtsrates. ⁵⁾ Von diesem Mittel kann der Abschlussprüfer nach - allerdings von uns bestrittenem ⁶⁾ - pflichtmäßigem Ermessen Gebrauch machen, wenn er bei der Prüfung Mängel aufdeckt, die er abgestellt haben will, der Vorstand sich aber weigert, sie abzustellen.

1) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 64

2) Vgl. a. S. 70 ff

3) Vgl. Karoli, R.: Praxis, S. 172; vgl. a. S. 165 u. 166

4) Vgl. S. 166

5) Vgl. a. Fachgutachten 17/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 81; vgl. a. S. 104 ff

6) Vgl. S. 106

Diese Verpflichtung des Abschlußprüfers zur Entscheidung nach pflichtmäßigem Ermessen ergibt sich aus seiner Rechtsstellung in der Aktiengesellschaft und aus seinem Verhältnis zum Aufsichtsrat; seine Organstellung verpflichtet den Abschlußprüfer u. a., Schäden von der Gesellschaft abzuwenden, die durch die Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerkes entstehen könnten. Er muß also, bevor er den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt, versuchen, die Beseitigung der Mängel zu erreichen. Welchen Weg er dazu einschlägt, steht - allerdings nach von uns bestrittener Meinung - in seinem pflichtmäßigen Ermessen. Ein Weg ist die Unterrichtung des Aufsichtsrates, der dann seinerseits im Wege des § 111 Abs.1 AktG - denn zur Geschäftsführung gehört auch die einwandfreie Aufstellung des Jahresabschlusses, § 148 AktG - dem Vorstand raten kann, die Mängel zu beseitigen. Bindende Weisungen kann der Aufsichtsrat dem Vorstand allerdings nicht erteilen ¹⁾, weswegen sich der Abschlußprüfer, bevor er den Aufsichtsrat unterrichtet, auch darüber klar werden muß, ob damit zu rechnen ist, daß der Aufsichtsrat sich seiner Meinung anschließt, ob er sich dann an den Vorstand wendet und ob der Vorstand auf den Rat des Aufsichtsrates mit einer Beseitigung der Mängel reagiert. Gelangt der Abschlußprüfer zu der Überzeugung, daß das Instrument der Unterrichtung des Aufsichtsrates keinen Erfolg verspricht, dann braucht er es nicht einzusetzen.

31125. Der Antrag auf Einleitung eines Ordnungsstrafverfahrens

In das pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers ist es - allerdings nach von uns bestrittener Ansicht - ferner gestellt, ob er bei der Verweigerung von Aufklärungen und Nachweisen, § 165 AktG, nach § 407 Abs.1 S.1, 1.Halbs. AktG Antrag auf Einleitung des Ordnungsstrafverfahrens ²⁾ gegen den Vorstand stellt, oder ob er den Aufsichtsrat unterrichtet, dieser sich vom Vorstand unterrichten läßt, §§ 90 Abs.3, 111 Abs.2 AktG - wobei zu beachten ist, daß er gegenüber dem Vorstand grundsätzlich ein unbeschränktes Recht auf Auskunft hat ³⁾ - und dann seinerseits den Abschlußprüfer unterrichtet, oder ob er den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt - eine Anrufung des Gerichts, § 169 AktG, kommt bei Auskunftsverlangen dagegen im Gegensatz zum früheren Recht ⁴⁾ nicht in Be-

1) Vgl. a. Baumbach-Hueck: § 111 Anm. 5

2) Anregung zur Einleitung des Ordnungsstrafverfahrens, vgl. Baumbach-Hueck: § 407 Anm. 2

3) Vgl. Baumbach-Hueck: § 111 Anm. 7

4) Vgl. a. Hoeßlin, H. v.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1936, S. 356

tracht 1) -, oder ob er schließlich nach § 643 BGB den Vertrag mit der Gesellschaft kündigt. Dabei wollen wir noch darauf hinweisen, daß das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers erst dann einsetzt, wenn er einen Anspruch auf die verlangten Aufklärungen und Nachweise hat, wenn diese also für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, § 165 Abs. 2 AktG; es ist deshalb falsch - aber zumindest mißverständlich - zu sagen, der Prüfer entscheide "nach der Lage des Einzelfalles nach seinem pflichtgemäßen Ermessen" 2), wie weit das Auskunftsverlangen zu gehen habe. Eine Ermessensentscheidung liegt nur dort vor,

- a) wo der Prüfer entscheidet, ob er persönlich eine Aufklärung, die an und für sich notwendig ist, braucht, wo er also über den Umfang der Prüfung entscheidet 3) und
- b) wo der Prüfer darüber entscheidet, welche Konsequenzen er aus der Ablehnung eines notwendigen Auskunftsverlangens durch den Vorstand ziehen soll.

31126. Das Klagerecht des Abschlußprüfers nach § 169 AktG

In der Literatur ist noch so gut wie gar nicht zu der Frage Stellung genommen worden, ob und wann der Abschlußprüfer von dem Instrument der Klage nach § 169 AktG Gebrauch machen muß. Das liegt wohl auch daran, daß das Spruchstellenverfahren bisher keine praktische Bedeutung erlangt hat; bis heute ist erst ein Verfahren dieser Art bekannt geworden. 4) Muß der Abschlußprüfer z.B. bei Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung der Bestimmungen über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht klagen, bevor er den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt? Wir sind der Ansicht, daß er dazu nur in bestimmten Fällen verpflichtet ist, daß im übrigen die Anrufung des Gerichtes in seinem pflichtmäßigen Ermessen steht. 5) Wir möchten unsere Ansicht mit den Folgen einer Klage des Prüfers stattgebenden Entscheidung begründen: Der Vorstand ist nicht verpflichtet, die vom Gericht festgestellten Mängel zu beseitigen, und der Jahresabschluß ist nur unter den Voraussetzungen des § 256 AktG nichtig, nicht schon allein auf Grund des Urteils; auch eine Anfechtung des Jahresabschlusses nach § 257 AktG ist nicht möglich. Der Abschlußprüfer kann also auch durch die

1) Vgl. z.B. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2; Godin-Wilhelmi, § 165 Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 138 Anm. 7; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 6

2) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 38; vgl. a. Beham, P.: a. a. O., S. 111/112; Wanieck, O.: a. a. O., S. 283; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 391

3) Vgl. a. S. 57 ff

4) Vgl. S. 95, 109, 110 u. 161

5) Vgl. a. S. 115 ff

Klage sein Ziel, einen ordnungsmäßigen Jahresabschluß, nicht in jedem Fall erreichen, wenn der Vorstand uneinsichtig ist und auf seiner Meinung beharrt. Es spricht allerdings viel dafür, daß der Vorstand, schon um sich nicht eventuellen Schadensersatzansprüchen auszusetzen, der Entscheidung des Gerichtes Beachtung schenken wird.

31127. Die Abfassung des Prüfungsberichtes

Ein weiterer Ermessensbereich tut sich für den Abschlußprüfer bei der Abfassung des Prüfungsberichtes, § 166 AktG, auf ¹⁾, soweit das Gesetz ihn nicht zur Berichterstattung über bestimmte Dinge ausdrücklich verpflichtet, wie z.B. §§ 166 Abs. 2, 168, 403 AktG.

Ob der Abschlußprüfer auch einen betriebswirtschaftlichen Bericht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens erstellt, liegt nicht in seinem pflichtmäßigen, sondern in seinem "freien" Ermessen, falls der Vertrag mit der Gesellschaft im Einzelfall nicht etwas anderes bestimmt.

31128. Die Formulierung des einschränkenden Vermerkes

Schließlich haben die Abschlußprüfer über die Formulierung des einschränkenden Bestätigungsvermerkes nach pflichtmäßigem Ermessen zu entscheiden. ²⁾ Anders als für den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk ³⁾ schreibt das Gesetz für den eingeschränkten Bestätigungsvermerk keine bestimmte Fassung vor.

312. Zur Anwendbarkeit der im öffentlichen Recht entwickelten Ermessensbegriffe

Dem Zivilrecht sind Ermessensnormen nicht grundsätzlich fremd. Es gibt eine Reihe von Ermessensnormen außerhalb des Bürgerlichen Gesetzbuches, z.B. § 2 Satz 1 Hausrats VO ⁴⁾, wo von einer Entscheidung des Richters nach billigem Er-

1) Vgl. z.B. a. Fachgutachten 1/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 58; Baudisch, R.: a. a. O., S. 29; Meier, A.: a. a. O., S. 396

2) Vgl. a. Raschen, H.: Müssen bei der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes sich aus dem Wortlaut auch die Einzelheiten der Einschränkung ergeben? Bemerkungen zu dem Gutachten 1/1935, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S. 63; vgl. dazu a. S. 134 ff

3) Vgl. S. 53

4) Verordnung über die Behandlung der Ehewohnung und des Hausrates nach der Scheidung (6. Durchführungsverordnung zum Ehegesetz) vom 21. Oktober 1944, RGBl. I S. 256

messen die Rede ist, und § 43 Abs. 2 WEG ¹⁾, wo gleichfalls von einer Entscheidung des Richters nach billigem Ermessen die Rede ist. ²⁾ Innerhalb des Bürgerlichen Gesetzbuches und des Handelsrechts kennt man die verschiedenartigsten Ermessensbegriff, "ohne daß sie sich auf einen Nenner bringen ließen. Typisch sind die §§ 315 ff BGB und die ihnen hinsichtlich des Ermessens verwandten §§ 660 Abs. 1, 1844 Abs. 1 S. 2, 2048 und 2156 (2192)." ³⁾ Für das Handelsrecht erwähnt NEUMANN-DUESBERG den § 744 HGB und den § 350 Abs. 4 S. 3 AktG 1965; die ferner zitierte Bestimmung des § 112 Abs. 3 S. 2 AktG 1937 ist in § 131 AktG 1965 fortgelassen worden.

Das Zivilrecht hat keinen eigenen Ermessensbegriff formuliert. So verweist z.B. PALANDT ⁴⁾ in der Kommentierung zu §§ 315, 317 BGB über Ermessen und billiges Ermessen auf die schon zitierten Ausführungen von NEUMANN-DUESBERG, welcher in seiner Abhandlung feststellt, daß kein Grund zu sehen sei, den im öffentlichen Recht entwickelten Ermessensbegriff auf das Verwaltungsrecht zu beschränken. ⁵⁾ Wir sehen auch keinen Grund, dieses zu tun und könnten uns deshalb eigentlich ersparen, die Anwendbarkeit der im öffentlichen Recht entwickelten Ermessensbegriffe auf das abschlußprüferliche Ermessen aus der öffentlichen Funktion des Abschlußprüfers abzuleiten; trotzdem wollen wir uns nicht damit begnügen zu sagen, daß die "Grundzüge" der Ermessensausübung im öffentlichen Recht auch auf das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers Anwendung finden können ⁶⁾, sondern wollen im Folgenden kurz auf den Abschlußprüfer und seine Rechtsstellung eingehen.

-
- 1) Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz) vom 15. März 1951, BGBl. I S. 175, Ber. S. 209
 - 2) Vom Ermessen des Richters ist ferner besonders in der dem öffentlichen Recht angehörenden Zivilprozeßordnung (ZPO) vom 30. Januar 1877, RGBl. S. 83, in der Fassung der Bekanntmachung vom 12. September 1950, BGBl. I S. 533, die Rede, z.B. in §§ 3, 91 a, 97, 100, 108, 112, 454 ZPO; zum richterlichen Ermessen vgl. z.B.: Enneccerus, L.u.Nipperdey, H.C.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen 1959, § 50 I 2 f u. § 50 II; Larenz, K.: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Göttingen u. Heidelberg 1960, S. 222 - 229
 - 3) Neumann-Duesberg, H.: Gerichtliche Ermessensentscheidung nach §§ 315 ff BGB, in: Juristenzeitung, 1952, S. 705; vgl. a. Enneccerus, L.u.Nipperdey, H.C.: a.a.O., S. 309
 - 4) Vgl. Palandt, O.: a.a.O., §§ 315, 317
 - 5) Vgl. Neumann-Duesberg, H.: a.a.O., S. 705
 - 6) Vgl. Zedelmaier, H.: a.a.O., S. 13/14

3121. Der Abschlußprüfer als Träger eines freien Berufes

Wollte man STAUDINGERS Kommentar glauben, so wären "auf eine Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers ... die §§ 317 - 319 (BGB) entsprechend anzuwenden" ¹⁾. Die bei STAUDINGER zitierte Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen vom 23. November 1942 ²⁾ belehrt einen dann aber, daß das für den Wirtschaftsprüfer als Schiedsgutachter (zur Ermittlung eines Abfindungsguthabens) gilt ³⁾; zur Anwendbarkeit dieser Vorschriften auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers als Abschlußprüfer macht das Gericht dagegen keine Ausführungen. Auch die in der vorgenannten Entscheidung zitierte Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen vom 23. Mai 1919 ⁴⁾ behandelt nur den Fall, wo ein "Büchersachverständiger" als Schiedsgutachter "die ganzen Bücher des Beklagten durchprüfen und feststellen (soll)..."⁵⁾; diese letzte Entscheidung hatte im übrigen, da sie vor Einführung der Pflichtprüfung erging, auch noch gar keine Gelegenheit, zu der Anwendbarkeit der §§ 317 ff BGB auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers als Abschlußprüfer Stellung zu nehmen.

SCHMALENBACH forderte: "Die Wirtschaftsprüfung darf kein Geschäft sein, an dem man verdienen will, sondern es muß ein Amt im besten Sinne des Wortes werden." ⁶⁾ Ein Amt ist die Abschlußprüfertätigkeit aber nicht; der Abschlußprüfer ist nicht "beamteter Prüfer" ⁷⁾, nicht Beamter. ⁸⁾ "Der Wirtschaftsprüfer übt

-
- 1) Staudinger, J. v.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, Recht der Schuldverhältnisse, Teil 1 c, §§ 249 - 327, erläutert von A. Werner u. H. Kaduk, 10./11. Aufl.; Berlin 1967, § 317 Anm. 18
 - 2) Reichsgericht, Urteil vom 23. November 1942, II 82/42 (Hamburg), in: Warneyers Rechtsprechung des Reichsgerichts (RG Warn R) 1943, S. 7 ff
 - 3) Reichsgericht: a. a. O., RG Warn 1943, S. 9 u. 10; "Es handelt sich somit um einen sog. Schiedsgutachtervertrag ... Auf Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers sind daher die §§ 317 ff BGB mindestens entsprechend anzuwenden..."
 - 4) Reichsgericht, II. Zivilsenat, Urteil vom 23. Mai 1919, II 22/19, in: RGZ 96, 57 ff
 - 5) Reichsgericht, a. a. O., RGZ 96, S. 58 u. 59: "Es handelt sich sonach um einen Schiedsgutachtervertrag ... Insgemein werden auf derartige Verträge schlechthin und unmittelbar die Vorschriften der §§ 317 ff BGB angewandt."
 - 6) Schmalenbach, E.: Aktiengesellschaft, S. 32
 - 7) Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 39
 - 8) Vgl. a. Klausning, F.: a. a. O., S. 229: "Der Bilanzprüfer ist freilich ebensowenig 'Beamter' im 'öffentlich-rechtlichen' Sinn wie die Mitglieder des Vorstandes und Aufsichtsrates."

einen freien Beruf aus." 1) "Wirtschaftsprüfer ist, wer als solcher öffentlich bestellt ist", § 1 Abs. 1 S. 1 WPO. Der Wirtschaftsprüfer wird in einem staatlichen Zulassungs- und Prüfungsverfahren öffentlich bestellt und vereidigt. 2)

Diese öffentliche Bestellung bringt für den Wirtschaftsprüfer u. a. erhöhte Sorgfaltspflicht mit sich 3), der Wirtschaftsprüfer tritt aber mit der Beeidigung und öffentlichen Anstellung nicht "in ein Beamtenverhältnis oder auch nur in ein öffentliches Amt ein. Er bleibt vielmehr Träger eines freien ... Berufes ..." 4)

Die Anstellung hat den Sinn, eine Klasse von an sich freien Berufsangehörigen zu schaffen, deren Handlungen gesetzlich eine besondere Glaubwürdigkeit besitzen oder an deren Handlungen besondere rechtliche Wirkungen geknüpft sind. 5) "Die öffentliche Bestellung begründet kein öffentliches Dienstverhältnis, sie enthält vielmehr eine auf Grund des erfolgreich geführten Befähigungsnachweises erteilte öffentliche Beglaubigung besonderer persönlicher Eigenschaften und besonderer

1) § 1 Abs. 2 S. 1 WPO (Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer - Wirtschaftsprüferordnung . Vom 24. Juli 1961, BGBl. I S. 1049); vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 2; Huber, E. R.: Wirtschafts-Verwaltungsrecht, 1. Band, 2. Aufl., Tübingen 1953 (Zitierweise fortan: 1. Band), der die Wirtschafts- und Buchprüfer im 5. Teil, Private Wirtschaftstätigkeit, Kapitel XVIII, Das Berufsrecht, § 67 Öffentlich bestellte Inhaber eines freien Berufes, II. Wirtschafts- und Buchprüfer auf den Seiten 786-789 bespricht, während der 4. Teil unter der Überschrift "Öffentliche Wirtschaftstätigkeit" steht, wo in Kapitel XIII die beliebene Wirtschaftstätigkeit und dort in § 46 der beliebene Unternehmer besprochen wird.

2) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 1

3) Vgl. z. B. a. Baumbach-Hueck, § 168 Anm. 2

4) Huber, E. R.: 1. Band, S. 784; vgl. a. Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht II, 2. Aufl., München und Berlin 1967, S. 365 (Zitierweise fortan: Verwaltungsrecht II); Michel, E.: Der Wirtschaftsprüfer als Organ des Staates, in: Ertel, H. A. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin u. Wien 1935, S. 33 (Zitierweise fortan: Wirtschaftsprüfer): "Der Wirtschaftsprüfer ist trotz seiner staatlichen Funktion grundsätzlich ein freier Beruf. Ebenso wie auch der Notar im Rechtsleben staatliche Funktionen mit der Ausübung eines freien Berufes verbindet, enthält der Beruf des Wirtschaftsprüfers freiberufliche und staatliche Funktionen nebeneinander."

5) Vgl. Huber, E. R.: 1. Band, S. 784 und die dort zitierte Entscheidung des Reichsgerichts.

Sachkunde, die begrifflich der Approbation bei anderen Berufen nahekommmt." ¹⁾

Ganz so eindeutig, wie diese Formulierungen klingen, ist die Rechtsstellung des Abschlußprüfers allerdings nicht. So läge es gar nicht so fern, die Tätigkeit des Abschlußprüfers mit der eines Notars zu vergleichen ²⁾ oder auch mit der des Technischen Überwachungsvereins und ihn als beliebigen Unternehmer ³⁾ zu bezeichnen, wie es der Notar ist, sofern er kein Beamter ist ⁴⁾, und wie es auch der Technische Überwachungsverein nach allerdings bestrittener Ansicht sein soll. ⁵⁾

Wir sind nicht der Ansicht, daß der Abschlußprüfer in seiner gegenwärtigen Rechtsstellung beliebiger Unternehmer ist; angesichts der sich wandelnden Rechtsanschauung auf diesem Gebiet wird dieses Ergebnis von Zeit zu Zeit aber einer Überprüfung bedürfen. ⁶⁾

3122. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch den Abschlußprüfer

Von den Publizitätsvorschriften wird gesagt, daß sie öffentlich-rechtlichen Charakter hätten. ⁶⁾ Die Abschlußprüfung dient der aktienrechtlichen Publizität. ⁷⁾ Auch die Prüfungsvorschriften haben öffentlich-rechtlichen Charakter. "Die Bestimmung, die die Prüfungspflicht anordnet, hat den Charakter einer zwingenden öffentlich-rechtlichen Vorschrift, sie erschöpft sich keineswegs in handels- und wirtschaftsrechtlichen Aufgaben." ⁸⁾ Daraus kann man folgern, daß für die An-

1) Michel, E.: Die öffentliche Bestellung zum Wirtschaftsprüfer und die Freizügigkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1932, S.5; vgl. a. d. ers.: Wirtschaftsprüfer, S. 32: "Der Wirtschaftsprüfer bekleidet kein öffentliches Amt; er ist nicht Staatsorgan im engeren Sinne..."

2) Vgl. S. 15; vgl. a. Schröder, J.: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S. 466

3) Vgl. Huber, E. R.: 1. Band, S. 533: "Beliebiger Unternehmer ist ein Rechtssubjekt des Privatrechts..., dem im Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Wirtschaftstätigkeit bestimmte Aufgaben und Befugnisse der öffentlichen Verwaltung im Wege der Delegation zugewiesen sind." Vgl. a. Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 363; Nebinger, R.: Verwaltungsrecht Allgemeiner Teil, Stuttgart 1949, S. 15; Eyermann, E. u. Fröhler, L.: Verwaltungsgerichtsordnung, 4. Aufl., München u. Berlin 1965, § 42 Anm. 67

4) Vgl. Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht II, S. 363

5) Vgl. z. B. Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 42 Anm. 67; Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht II, S. 364

6) Vgl. dazu auch Klausning, F.: a. a. O., S. 23

7) Vgl. z. B. Klausning, F.: a. a. O., S. 23; Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 14

8) Vgl. z. B. Karoli, R.: Die Stellung des Abschlußprüfers nach dem künftigen Ak-

wendung der Vorschriften über die Abschlußprüfung öffentlich-rechtliche Grundsätze zu gelten haben ¹⁾, also auch die Grundsätze, die im öffentlichen Recht zum Verwaltungsermessen herausgearbeitet und teilweise gesetzlich niedergelegt sind.

Durch die öffentliche Bestellung wird der Abschlußprüfer "besonderen Bindungen öffentlich-rechtlicher Natur" ²⁾ unterworfen; MICHEL bezeichnet den Beruf des Abschlußprüfers als staatsnahen Beruf ³⁾, den Abschlußprüfer als Träger staatlicher Funktionen ⁴⁾; da der Abschlußprüfer auch Organ der Gesellschaft ist ⁵⁾, wird er auch als Vertrauensperson von Staat und Wirtschaft bezeichnet. ⁶⁾ Die Abschlußprüfer nehmen mit der Abschlußprüfung keine eigenen Rechte wahr, ihre Befugnisse sind ihnen vielmehr im öffentlichen Interesse gegeben ⁷⁾; sie haben das Monopol der Abschlußprüfung bei den Aktiengesellschaften und haben daher "die Abschlußprüfung vom Standpunkt der Allgemeinheit aus vorzunehmen" ⁸⁾. "Die Pflichtprüfung ist eine öffentliche Funktion im öffentlichen Interesse, ausgeübt durch einen freien Beruf im Auftrag des zu prüfenden Unternehmens." ⁹⁾ Die Abschlußprüfer sind Träger öffentlicher Aufgaben ¹⁰⁾, "Träger staatlicher Funktionen" ¹¹⁾, das von ihnen erteilte Testat genießt eine Art öffentlichen Glau-

Fortsetzung der Fußnote 8) von Seite 66:

tienrecat, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S. 394 (Zitierweise fortan: Stellung); Geßler, E.: Garanten, S. 464

- 1) Neflin, H.: a. a. O., S. 36; vgl. a. Akademie für Deutsches Recht, Vorschläge des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, Zweiter Bericht des Vorsitzenden des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, Geh. Justizrat Dr. Kißkalt: Die Bilanzprüfung nach den Vorschlägen des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S. 255; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 198
- 2) Huber, E. R.: 1. Band, S. 784
- 3) Vgl. Michel, E.: Wirtschaftsprüfer, S. 37
- 4) Vgl. ebd., S. 31/32 u. S. 37
- 5) Vgl. z. B. Bundesgerichtshof, a. a. O., BGHZ 16, S. 25
- 6) Vgl. z. B. Michel, E.: a. a. O., S. 4; vgl. a. Michel, E.: Wirtschaftsprüfer, S. 38; Adler, H.: Berufung, S. 346
- 7) Vgl. z. B. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2
- 8) Klebba, W.: a. a. O., S. 31
- 9) Baudisch, R.: a. a. O., S. 29
- 10) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 47
- 11) Michel, E.: Aufgaben, S. 42; vgl. a. Karoli, R.: Stellung, S. 394: "öffentliches Kontrollorgan"; Klausing, F.: a. a. O., S. 229: "Immerhin dürfte seine Amtsstellung einen 'öffentlich-rechtlichen' Einschlag aufweisen. . ."; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 198: "Der Prüfer . . . hat öffentliche Rechtswahrfunktion."; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 7: "Anwalt der Gesamtheit und des gemeinen Nutzens"

bens ¹⁾; Außenstehenden ist es in der Regel gar nicht möglich, die Rechnungslegung selbst auf ihre Ordnungsmäßigkeit nachzuprüfen bzw. nachprüfen zu lassen; sie sind deshalb auf die Prüfung durch den Abschlußprüfer angewiesen und glauben seinem Prüfungsergebnis bis zum Beweis des Gegenteils. Der Gesetzgeber hat dieses Ergebnis durch die gesetzliche Verpflichtung der Gesellschaften zur Prüfung, durch die öffentliche Bestellung des Abschlußprüfers, durch die Vorschriften über die Auswahl des Abschlußprüfers und über seine Verpflichtung zur unparteiischen und gewissenhaften Prüfung mit einer Art öffentlichen Glaubens ausgestattet.

Der Prüfer ist also in vielfältiger Weise mit dem öffentlichen Recht verbunden; er ist Träger staatlicher Funktionen, die Publizitäts- und Prüfungsvorschriften haben öffentlich-rechtlichen Charakter und sein Bestätigungsvermerk genießt eine Art öffentlichen Glaubens. Es ist deshalb auch aus diesem Grund zulässig, auf das Ermessen des Abschlußprüfers den im öffentlichen Recht entwickelten Ermessensbegriff anzuwenden.

313. Die Ausgestaltung der Ermessensbegriffe im öffentlichen Recht und ihre Anwendung auf die Abschlußprüfung

3131. Ermessen als Wahlhandlungsmöglichkeit

Der Begriff des Ermessen zählt zu den "vieldeutigsten und schwierigsten Begriffen der Rechtstheorie" ²⁾. Die Schwierigkeiten fangen schon bei der Definition an, setzen sich bei der Unterscheidung der einzelnen Ermessensbegriffe fort und erreichen ihren Höhepunkt bei der Abgrenzung des Ermessensbegriffs vom unbestimmten Rechtsbegriff.

Wir wollen mit FORSTHOFF unter Ermessen "einen Spielraum des Handelns und Entschlusses, die Wahl zwischen mehreren, in gleicher Weise möglichen Arten des Sichverhaltens" verstehen; "A zu tun, B zu tun oder nichts zu tun. Möglich bedeutet in diesem Fall rechtlich möglich. Das positive Recht gibt keiner dieser Arten des Verhaltens einen Vorzug vor der anderen." ³⁾ Das Gesetz setzt einen

1) Vgl. Eich, W.: a.a.O., S.94; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.127; Michel, E.: Aufgaben, S.42; Wanieck, O.: a.a.O., S.271; Schröder, J.: a.a.O., S.466; a.M. Buttman, E.: a.a.O., S.33; "Der Bestätigungsvermerk genießt jedenfalls nicht öffentlichen Glauben..."

2) Engisch, K.: Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl., Stuttgart 1964, S. 11

3) Forsthoff, E.: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band, Allgemeiner Teil, 9. Aufl. München u. Berlin 1966, S. 80; vgl. a. Turegg, E. v.: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 4. Aufl., Berlin 1962, S. 29; Enneccerus, L. u. Nipperdey, H. C.: a. a. O.

Tatbestand fest, überläßt dann aber, wenn dieser verwirklicht ist, die Setzung der Rechtsfolge dem Ermessen des Verwaltungsorgans. ¹⁾ Ermessen ist das, was der ermächtigten Behörde selbst 'abzumessen' überlassen bleibt; sie soll sich für eine der verschiedenen Möglichkeiten (des Handelns und Sichverhaltens), die in dem gegebenen Spielraum bestehen, entscheiden. Der Gesetzgeber erklärt sich von vorneherein im Fall des Vorliegens der von ihm aufgestellten gesetzlichen Voraussetzungen mit einer von mehreren möglichen Entscheidungen einverstanden, wenn sie nur innerhalb des gesetzlichen Rahmens liegen. Innerhalb dieses Rahmens ist die ermächtigte Behörde frei. . . " ²⁾ Ein "Charakteristikum" des Ermessens ist die Eigenständigkeit der persönlichen Wertung ³⁾; Verwaltung ist eben nicht nur enge Gesetzesauslegung, sondern auch eigenständige Tätigkeit ⁴⁾ im Dienst einer möglichst gerechten und zweckmäßigen Anpassung der konkreten Rechtsgestaltung an die besonderen Gegebenheiten von Einzelfällen. ⁵⁾

Manchmal kann es Schwierigkeiten bereiten, festzustellen, ob der Behörde ein Ermessen eingeräumt ist; Wortlaut, Sinn und Zweck einer Vorschrift ergeben dann die Antwort. ⁶⁾ So wurde zu § 140 Abs.3 AktG 1937 die Meinung geäußert, die darin enthaltene Kann-Vorschrift stelle es in das pflichtmäßige Ermessen des Ab-

Fortsetzung der Fußnote 3) von S.68:

S.309; Schmatz, H.P.: Die Grenzen des Opportunitätsprinzips im heutigen deutschen Polizeirecht, Berlin 1966, S.25 ff; Engisch, K.: a.a.O., S.118

1) Vgl.a.Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.169

2) Nebinger, R.: a.a.O., S.224; vgl.a.Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., §114 Anm.7

3) Vgl.Engisch, K.: a.a.O., S.111

4) Vgl.a.Turegg, E.v.: a.a.O., S.29

5) Vgl.S.47

6) Vgl.Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm.9 b, d u.10; Engisch, K.: a.a.O., S.114 u.118; Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.170 ff; Forsthoff, E.: a.a.O., S.89: "Aus dem allen geht hervor, daß sich zwar eine theoretische Abgrenzung zwischen Ermessensbetätigung und Rechtsanwendung wohl vollziehen läßt, die in Zweifelsfällen nützliche Dienste leistet, daß aber in der Regel nicht die Formulierung des einzelnen Begriffes als solchen, sondern der gesamte Sinn und Zweck der Textstelle über die Zuweisung in den einen oder anderen Bereich entscheidet."; Nebinger, R.: a.a.O., S.223 u.229; Turegg, E.v.: a.a.O., S.29: "Es ist möglich, daß der gleiche Begriff in der einen gesetzlichen Bestimmung eine Rechtsfrage, in der anderen eine Ermessensfrage ist. Maßgeblich ist die Auslegung des Gesetzes nach den allgemeinen Auslegungsregeln."

schlußprüfers, ob er den Bestätigungsvermerk einschränke oder versage. ¹⁾ In der verwaltungsrechtlichen Literatur wird dazu die Meinung vertreten, daß Kann-Vorschriften zwar Ermessenvorschriften sein können, in Wirklichkeit aber oft Muß-Vorschriften sein werden. ²⁾ Keine Schwierigkeiten bereitet uns z.B. die Beantwortung der Frage, ob dem Abschlußprüfer in § 167 Abs. 2 AktG 1965 ein Ermessensspielraum eingeräumt worden ist. Diese Frage ist eindeutig zu bejahen; das Gesetz setzt in § 167 Abs. 2 einen Tatbestand fest. Wenn dieser verwirklicht ist, also wenn Einwendungen vorliegen, überläßt es die Setzung der Rechtsfolge, nämlich den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu verweigern, dem Ermessen des Abschlußprüfers. Mehr Schwierigkeiten bereitet dagegen schon die Beantwortung der Frage, ob dem Abschlußprüfer auch ein Ermessen bei der Entscheidung über Umfang und Intensität der Prüfung eingeräumt worden ist. Wir haben diese Frage bejaht ³⁾, weil wir die Worte "pflichtmäßige Prüfung" nicht als unbestimmten Rechtsbegriff begreifen, der einen Ermessensspielraum ausschliesse. Man kann hier aber durchaus auch anderer Ansicht sein.

Festzuhalten ist jedenfalls daran, daß nach der modernen Lehre - Verwaltungsermessen nur auf der Rechtsfolgeseite einer Norm auftreten kann. ⁴⁾ "Soweit die Behörde beurteilt, ob die rechtlichen Voraussetzungen für ihr Handeln gegeben sind . . . , interpretiert sie Rechtsbegriffe, wendet aber kein Verwaltungsermessen an. Es gibt kein 'cognitives, Urteils-, Prüfungs- oder Subsumtions-Ermessen'. Auf der Tatbestandsseite kann es nur Interpretation und Subsumtion geben." ⁵⁾

3132. Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff

Wie wir schon aufgezeigt haben ⁶⁾, bereitet es der Literatur zur Abschlußprüfung größte Schwierigkeiten, zwischen dem dem Abschlußprüfer durch das Gesetz eingeräumten Ermessen und dem vom Gesetz verwendeten unbestimmten Rechts- bzw. Gesetzesbegriff zu unterscheiden. So stimmt es nicht, wenn gesagt wird, es müsse dem Prüfer überlassen werden zu entscheiden, ob Einwendungen nach § 167 Abs. 2 AktG 1965 vorliegen, bzw. wenn gesagt wurde, was wesentlich und was un-

1) Vgl. HFA 1/53, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Fachgutachtensammlung 1956, S. 163/164

2) Vgl. z.B. Neumann-Duesberg, H.: a. a. O., S. 706; Turegg, E. v.: a. a. O., S. 29

3) Vgl. S. 57 ff

4) Vgl. S. 55/56

5) Schmatz, H. P.: a. a. O., S. 28 mit Nachweisen; vgl. a. Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 169; Engisch, K.: a. a. O., S. 116; a. M. z. B. Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 9 c

6) Vgl. S. 54 ff

wesentlich sei, § 262 f Abs.1 HGB 1931, darüber läge die Entscheidung allein beim Prüfer selbst. ¹⁾ Die Entscheidung liegt nicht allein beim Prüfer; sie liegt aber zuerst einmal beim Prüfer. Das bedeutet, daß er

- a) entscheiden muß und
- b) diese Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit nachprüfbar ist.

Der Prüfer muß entscheiden, ob Einwendungen vorliegen, auch wenn die Sachverhalte kompliziert sind. Das Gesetz liefert ihm verschiedene Anhaltspunkte, Kriterien für die von ihm zu treffende Entscheidung. Ein solches Kriterium enthalten z.B. § 209 AktG ²⁾, § 173 Abs.3 Satz 3 und 4 AktG, § 256 AktG, §§ 258, 259, 260 AktG, §§ 400, 403 AktG 1965 und § 140 Abs.3 AktG 1937. ³⁾ Im übrigen bereitet die Subsumtion einzelner Tatbestände unter den Begriff "Einwendungen" aber oft sehr große Schwierigkeiten. SAAGE hat trotzdem nicht recht, wenn er schreibt: "Nicht immer liegen die Sachverhalte so eindeutig, daß der Prüfer in der Lage ist, sie als in Ordnung befindlich zu betrachten bzw. als ordnungswidrig zu rügen. . ." ⁴⁾

Die geprüfte Gesellschaft trifft nach § 165 Abs.2 AktG gegenüber dem Abschlußprüfer eine Aufklärungs- und Nachweispflicht; die Gesellschaft ist so z.B. verpflichtet, dem Abschlußprüfer nachzuweisen, daß eine von ihr vorgenommene Abschreibung der Höhe nach in Ordnung ist, d.h., sich im Rahmen der Gesetze bewegt. Es ist nicht abwegig, in diesem Zusammenhang im Anschluß an das Rechtsinstitut der "Beweislast" von einer Beweispflicht des geprüften Unternehmens zu sprechen. ⁵⁾

-
- 1) Vgl. Eich, W.: a.a.O., S.92; Arndt, P.: a.a.O., S.26; Weber, R.: Der Prüfungsbericht, München ca. 1944 (Diss.), S.31; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24; Wanieck, O.: a.a.O., S.273; Koppe, R.: a.a.O., S.77; Karoli-Tomfohrde: a.a.O., S.171; "Was als erhebliche oder unerhebliche Einwendung anzusehen sei, hatte der Prüfer aus eigener Beurteilung des Sachverhalts und aus eigener Verantwortung zu entscheiden. Diese Rechtslage wird durch § 167 AktG nicht geändert."; Karoli, R.: Praxis, S.167; Buttmann, E.: a.a.O., S.15; "Was wesentlich ist, ist zumeist Tatfrage und von dem Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden".; Hoeßlin, H.v.: a.a.O., S.354
 - 2) Vgl. a.Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S.172; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.761 u. 762
 - 3) Vgl. zu § 140 AktG 1937: Westrick, P.: a.a.O., S.52 u.53
 - 4) Saage, G.: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S.100/101
 - 5) Vgl. a.S. 176 ff

Allgemein wird unter "Beweislast" die Aufgabe (nicht die Verpflichtung) einer Partei verstanden, im Prozeß die Tatsachen notfalls zu beweisen, die sie bei der Entscheidung berücksichtigt wissen will; der "Wahre Sinn" der Beweislast ist dabei "praktisch nur die Frage, wen die Folgen der Beweislast treffen." ¹⁾ "Der Richter hat eine Rechtsnorm anzuwenden, wenn der Nachweis gelingt, daß ihre Tatbestandsmerkmale vorliegen; er darf sie nicht anwenden, wenn der Nachweis gelingt, daß diese Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt sind. Häufig aber kann ein Tatbestandsmerkmal weder bewiesen noch widerlegt werden, der Fall des sog. non liquet." ²⁾ Eine solche Ungewissheit darf aber eine Sachentscheidung nicht ausschließen. Deshalb trifft das Gesetz in den Beweislastnormen eine Regelung darüber, "ob die Rechtsnorm, deren Tatbestandsmerkmale nicht voll bewiesen sind, nicht angewendet werden darf oder dennoch anzuwenden ist." ³⁾

Eine zusammenfassende gesetzliche Regelung hat die Beweislast nicht erfahren. Allgemein gilt das Prinzip: "Diejenige Partei, deren Prozeßbegehrt ohne die Anwendung eines bestimmten Rechtssatzes keinen Erfolg haben kann, trägt die Beweislast dafür, daß die Merkmale des Rechtssatzes im tatsächlichen Geschehen verwirklicht sind, oder - kurz gesagt - trägt die Beweislast für die Voraussetzungen des anzuwendenden Rechtssatzes." ⁴⁾ Bleiben dem Richter Zweifel, ob die Voraussetzungen eines Rechtssatzes gegeben sind, so ergeht die Entscheidung "gegen diejenige Partei, welche für die ungewiss gebliebene tatsächliche Behauptung die Beweislast hat ... Stets hat der Richter dann zu Ungunsten dieser Partei zu entscheiden, wenn der fragliche Umstand im Streitfalle nicht festgestellt werden können." ⁵⁾

Der Abschlußprüfer ist kein Richter und die Abschlußprüfung ist kein Prozeß. Trotzdem ist es angebracht, die zur Beweislast entwickelten und eben kurz angedeuteten Regeln auf den Fall anzuwenden, daß die Unternehmung nicht darlegen kann oder will, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen.

Der Abschlußprüfer darf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nur erteilen, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben sind, § 167 Abs. 1 AktG. Hat der Abschlußprüfer Zweifel an der Gesetz- und Satzungs-mäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder Geschäftsbericht

1) Baumbach, A. u. Lauterbach, W.: Zivilprozeßordnung München u. Berlin 1966, S. 573

2) Blomeyer, A.: Zivilprozeßrecht, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1963, S. 341

3) Ebd., S. 341

4) Rosenberg, L.: Die Beweislast, München und Berlin 1965, S. 12

5) Ebd., S. 3

und vermag die Gesellschaft diese Zweifel nicht auszuräumen, so darf er den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht erteilen; die Gesellschaft hat nur dann Anspruch auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, wenn positiv feststeht, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen.

Die Gesellschaft wird durch diese Regelung nicht ungebührlich benachteiligt, denn ihr bleibt die Möglichkeit, auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes zu klagen, wenn sie der Ansicht ist, daß sie alle notwendigen Aufklärungen und Nachweise erbracht hat und deshalb keine Zweifel mehr an der Gesetz- und Satzungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht bestehen können; im umgekehrten Fall hätten die übrigen Beteiligten, wie die Öffentlichkeit usw., aber nicht die Möglichkeit, auf die Erteilung eines eingeschränkten oder versagten Bestätigungsvermerkes zu klagen.

Einer Klage der Gesellschaft auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes kann der Abschlußprüfer im Fall der Nichtaufklärbarkeit eines Sachverhaltes, wenn ihm zu Recht Zweifel an der Gesetz- und Satzungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht als Ganzes bleiben, mit ruhigem Gewissen entgegensehen, da im Prozeß die Gesellschaft die Beweislast dafür hat, daß ihre Buchführung, ihr Jahresabschluß und ihr Geschäftsbericht als Ganzes Gesetz und Satzung entsprechen. Bleiben beim Gericht - wie vorher beim Abschlußprüfer - Zweifel an der Richtigkeit dieser Behauptung der Gesellschaft, so wird sie mit ihrer Klage abgewiesen.

Unter unbestimmten Rechts- oder Gesetzesbegriffen ¹⁾ versteht man Begriffe, "die nicht örtlich und zeitlich genau bestimmte Klassen von Gegenständen umfassen, sondern Typenbegriffe sind, denen verschiedene, aber ähnliche Lebenssituationen als ihre 'Ausprägungen' unterfallen. Ihr Inhalt bestimmt nur einen Tatsachen-, Interessen- oder Wertbereich, nicht aber die Gegenstände dieses Bereiches. Derartige Typenbegriffe sind in jeder Rechtsordnung unvermeidlich, weil der Gesetzgeber das Gesetz nicht bestimmt hat fassen können oder auch nicht bestimmter hat fassen wollen, um eine Anpassung des abstrakten Gesetzes an die konkrete Situation im Sinne der Gerechtigkeit zu erleichtern." ²⁾ Der Gesetzgeber verwendet diese unbestimmten Gesetzesbegriffe auch deshalb, weil er nicht alle in Gegenwart und Zukunft möglichen Lebenssituationen, die im Rechtsstaat rechtliche Berücksichtigung erheischen, bei der Abfassung des Gesetzes zu übersehen und zu

1)Vgl. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.164

2) Ebd., S.165

berücksichtigen vermag¹⁾, und weil die Gesetze bei Regelung aller Einzelheiten auch viel zu umfangreich und kompliziert würden. Außerdem bringen die Typenbegriffe die für die Interessenlage und die Bewertung der beteiligten Interessen rechtlich wesentlichen Gesichtspunkte oft besser zum Ausdruck als die die Rechtsanwendung eindeutig bindenden klassifikatorischen Begriffe, die ihren Gegenstand genau bestimmen.²⁾

So wäre es nicht nur unzweckmäßig, sondern wahrscheinlich auch gar nicht möglich, gesetzlich genau bis in alle Einzelheiten festzulegen, bei welchen Mängeln der Vermerk einzuschränken und bei welchen er zu verweigern ist.³⁾ Möglich wäre es aber durchaus, sog. Richtbeispiele zu geben.⁴⁾ Diejenigen, die sich bemühen, den Urteilsbildungsprozeß zu objektivieren und zu einem objektiveren Urteil zu kommen, müssen dazu

- a) alle überhaupt möglichen Fehler in Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht erfassen,
- b) diese Fehler bewerten (gewichten) und
- c) die Wertgrenzen festlegen, bis zu denen der Vermerk uneingeschränkt bzw. eingeschränkt erteilt werden muß.

Das gleiche müßte auch der Gesetzgeber tun, wollte er die Handhabung des Bestätigungsvermerkes bis in alle Einzelheiten regeln.

Bei Vorliegen von unbestimmten Rechtsbegriffen ist die Verwaltung gebunden; die Auslegung dieser Begriffe ist wie jede Auslegung eine Rechtsfrage.⁵⁾ "Sie ist stets abstrakt, d.h. unabhängig vom konkreten Einzelfall, weil sie den Inhalt des abstrakten, objektiven Rechts näher bestimmt..."⁶⁾

"Die logischen Operationen, die erforderlich sind, um unbestimmte Rechtsbegriffe ... auf einen konkreten Gehalt zu fixieren, stellen keine Ermessensbetätigung dar. Der Rechtsansatz läßt in solchen Fällen der Verwaltung nicht die Wahl zwischen mehreren Möglichkeiten des Verhaltens. Er geht vielmehr davon aus, daß nur ein Verhalten seinen Zwecken entspricht... Es findet also eine Rechtserwägung statt. Das Ergebnis dieser Rechtserwägung: die konkrete Bestimmung einer unbestimmten Angabe des Rechtssatzes hat generelle Wirkung. Sie hat rechtssatzmäßigen Charakter..."⁷⁾ Darin liegt eine ersichtliche Abweichung vom Ermessen.

1) Vgl. a. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S. 165

2) Vgl. ebd., S. 165 u. 166

3) Vgl. S. 159 ff

4) Vgl. S. 163 ff

5) Vgl. a. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S. 164

6) Ebd., S. 164

7) Forsthoff, E.: a. a. O., S. 81

"Denn es ist das besondere logische Merkmal der Ermessenbetätigung, daß ihr Ergebnis keine normative Geltung hat, sondern nur den konkreten Einzelfall betrifft."¹⁾

Wenn also der einzelne Abschlußprüfer bei Subsumtion des Prüfungsergebnisses unter den Begriff "Einwendungen" zu Recht zu dem Ergebnis kommt, daß keine Einwendungen vorliegen, so hat diese Aussage generelle Wirkung, die so vorgenommene Definition des Begriffes "Einwendungen" rechtssatzmäßigen Charakter. Ein anderer Prüfer darf, bei gleichem Prüfungsergebnis, zu keinem anderen Subsumtionsergebnis kommen, wenn er gesetzmäßig handeln will.²⁾

In den Fällen, in denen ein unbestimmter Gesetzesbegriff anzuwenden ist, von gebundenem Ermessen zu sprechen, ist unrichtig.³⁾ Ein unbestimmter Gesetzesbegriff gibt zur Ausübung eines Ermessen überhaupt keinen Anlaß, weder zur Ausübung freien noch zur Ausübung gebundenen Ermessens. "Ein Ermessen kommt nur dann in Betracht, wenn ein Rechtsbegriff nicht vorliegt und der unbestimmte Gesetzesbegriff der subjektiven Auffassung der Behörde Raum gibt; dann aber handelt es sich wiederum nicht um gebundenes, sondern um freies Ermessen."⁴⁾

Der modernen Verwaltungsrechtswissenschaft ist dieser Unterschied zwischen Ermessen und unbestimmtem Rechtsbegriff längst geläufig, nicht aber der Literatur zur Abschlußprüfung:

- a) Ermessen gibt einen Spielraum des Handelns, der Abschlußprüfer kann den Bestätigungsvermerk einschränken, er kann ihn aber auch versagen; ein unbestimmter Rechtsbegriff läßt dagegen keine Wahl zwischen mehreren Möglichkeiten des Sichverhaltens, nur ein Verhalten ist richtig und gerecht⁵⁾; liegen Einwendungen vor, so darf der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk nicht uneingeschränkt erteilen, er hat keine Wahl zwischen uneingeschränkter und eingeschränkter Erteilung bzw. Versagung.
- b) Die Ermessenausübung hat keine normative Geltung, sondern betrifft nur einen Einzelfall. Bei Vorliegen der gleichen Mängel kann ein Prüfer den Bestätigungsvermerk rechtmäßig einschränken, ein anderer Prüfer ihn rechtmäßig versagen. Die Interpretation eines unbestimmten Gesetzesbegriffes hat dagegen generelle

1) Ebd., S.81

2) Vgl. a. Jellinek, W.: Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Offenburg 1948, S. 31: "Deshalb ist auch die Freiheit bei der Gesetzesauslegung keine wirkliche Freiheit, da auch bei freiestem Umgehen mit dem Gesetzestext der Ausleger sich von der Idee leiten lassen muß, zu keinem anderen Ergebnis zu kommen, als jeder andere Ausleger."

3) Vgl. a. Nebinger, R.: a. a. O., S. 228

4) Ebd., S. 228/229

5) Vgl. a. Neumann-Duesberg, H.: a. a. O., S. 705

Wirkung. Wird der Begriff "Einwendungen" z.B. dahin interpretiert, daß darunter auch alle Mängel fallen, die die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 256 AktG begründen, so hat diese Interpretation generelle Wirkung. Kein Abschlußprüfer kann, will er gesetzmäßig handeln, den Begriff "Einwendungen" anders auslegen, kann also, wenn solche Mängel vorhanden und von ihm aufgedeckt sind, den Bestätigungsvermerk rechtmäßig uneingeschränkt erteilen.

- c) Ermessen ist nur in begrenztem Umfang gerichtlich nachprüfbar. Das Gericht kann das behördliche Ermessen nur darauf prüfen, ob von ihm im Sinn des Gesetzes Gebrauch gemacht worden ist; das Gericht ist dagegen nicht befugt, eigenes Ermessen zu betätigen, d.h. sein Ermessen an die Stelle desjenigen der Behörde zu setzen.¹⁾ So kann unserer Ansicht nach die Gesellschaft zwar z.B. auf Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes klagen, wenn der Abschlußprüfer den Vermerk versagt hat, weil sie durch die Versagung beschwert ist, das Gericht kann das abschlußprüferliche Ermessen aber nur darauf prüfen, ob von ihm im Sinn der Vorschriften über die Abschlußprüfung Gebrauch gemacht worden ist, es kann nicht, wenn es die Versagung zwar nicht für gesetzwidrig, aber unzumutbar hält, den Abschlußprüfer zur Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes verpflichten. Ein unbestimmter Rechtsbegriff und seine Auslegung durch die Behörde sind dagegen in vollem Umfang gerichtlich nachprüfbar.²⁾ EYERMANN und FRÖHLER sprechen deshalb von einem unbestimmten Rechtsbegriff, "wenn das Gericht in der Lage ist, den Begriff nach durchschnittlicher sozialer, wirtschaftlicher oder technischer Anschauung mit einem hinreichend bestimmten Rechtsgehalt zu erfüllen und ihm damit den dem Willen des Gesetzgebers entsprechenden Inhalt zu geben."³⁾

Der Abschlußprüfer muß die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäfts-

-
- 1) Vgl. a. Bachof, O.: Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Band 1, 3. Aufl., Tübingen 1966 (Zitierweise fortan: Band 1), S. 66 und das dort zitierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes (BVerwGE 3, 279); Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 6; Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 173 mit Nachweisen; Huber, E. R.: Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2. Band, 2. Aufl., Tübingen 1954, S. 653 (Zitierweise fortan: 2. Band); ungenau in diesem Zusammenhang Godin-Wilhelmi: § 167 Anm. 2, wo die Nachprüfung einer Ermessensentscheidung durch das Gericht in vollem Umfang abgelehnt zu werden scheint.
- 2) Vgl. a. Bachof, O.: Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht, in: Juristenzeitung, 1955, S. 99 (Zitierweise fortan: Beurteilungsspielraum); Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 164
- 3) Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 11

bericht auf ihre Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit hin prüfen. Er hat dann durch Rechtsanwendung das Prüfungsergebnis unter die Rechtsnorm zu subsumieren und daraus die sich ergebende Rechtsfolge abzuleiten.¹⁾ Diese Rechtsanwendung ist dann durch das Gericht in vollem Umfang überprüfbar. Hat der Abschlußprüfer z.B. den Bestätigungsvermerk eingeschränkt, obgleich keine Einwendungen vorliegen, so spricht das Gericht die Verpflichtung des Abschlußprüfers zur Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes aus. Bestände dagegen - abgesehen von dem hier nicht interessierenden Fall des § 260 AktG - die Möglichkeit der Anrufung des Gerichtes auch im Fall des zu Unrecht erteilten uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes, so könnte das Gericht in diesem Fall den Abschlußprüfer nur dazu verpflichten, den Bestätigungsvermerk unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichtes zu handhaben²⁾, das Gericht könnte den Abschlußprüfer also nicht zur Einschränkung des Vermerkes verpflichten oder zur Versagung.

Die Meinung, daß es sich bei dem Begriff "Einwendungen" um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, kann nicht durch das Argument widerlegt werden, daß dessen Inhalt nicht bestimmbar, daß er mehrdeutig sei. So lassen sich selbst Begriffe wie "öffentliches Interesse", "Zuverlässigkeit", "Notwendigkeit", "Zumutbarkeit", "Härte", "Bedürfnis", "Gemeiner Nutzen", "Billigkeit" und ähnliches "nach gesellschaftlichen Anschauungen frei von subjektivem Ermessen feststellen."³⁾

Nicht nur der Richter kann kein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Abschlußprüfers setzen, auch der Abschlußprüfer kann sein eigenes Ermessen nicht an die Stelle desjenigen des Vorstandes der geprüften Gesellschaft setzen. Auf diesen Umstand verweist NEFLIN⁴⁾ mit Recht. Wenn dem Vorstand also z.B. in Abschreibungsfragen vom Gesetz ein Ermessensspielraum eingeräumt ist, kann der Prüfer gegen eine Abschreibung, die sich innerhalb der Ermessensgrenzen hält, nicht deshalb Einwendungen erheben, weil er sie für unzumutbar hält, und zwar schon allein aus dem Grunde nicht, weil der Abschlußprüfer nicht zur Prüfung der Geschäftsführung des Vorstandes berechtigt ist.⁵⁾

1) Zur Rechtsanwendung vgl. Palandt, O.: a. a. O., Einleitung V 1

2) Vgl. § 42 VwGO u. § 113 Abs. 4 S. 2 VwGO; vgl. a. Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 113 Anm. 57 u. 62

3) Jellinek, W.: a. a. O., S. 33; vgl. zu diesem Problem auch: Nebinger, R.: a. a. O., S. 228 u. 229; Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 6; Enneccerus, L. u. Nipperdey, H. C.: a. a. O., S. 309

4) Vgl. Nefflin, H.: a. a. O., S. 31

5) Vgl. a. S. 22, 91 u. 157

Falsch dagegen ist die Ansicht von NEFLIN, der Prüfer habe nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, "was zulässig ist oder nicht" ¹⁾, ob also die vom Vorstand vorgenommene Abschreibung sich in den zulässigen Grenzen hält oder nicht, auch wenn Vorstand und Abschlußprüfer sich nicht auf "positive Vorschriften", sondern nur auf "auslegbare Begriffe" im Gesetz stützen können. Die Entscheidung des Abschlußprüfers, ob sich das Ermessen des Vorstandes in den zulässigen Grenzen bewegt ²⁾, ist gerade in Bewertungsfragen nach dem Aktiengesetz 1965 nicht nur durch einen Sonderprüfer, sondern auch noch durch das Gericht, § 260 AktG, in vollem Umfang nachprüfbar; bei diesen "auslegbaren Begriffen" handelt es sich eben um unbestimmte Gesetzesbegriffe.

3133. Ermessensspielraum und Beurteilungsspielraum

Wir haben festgestellt,³⁾ daß es Ermessen nur als volitives Ermessen, nicht als kognitives Ermessen geben kann. Dementsprechend dient es wesentlich der Klarheit, wenn man bei Vorliegen von Ermessen von einem Ermessensspielraum und bei Vorliegen von einem unbestimmten Rechtsbegriff nicht von "Beurteilungsermessen" ⁴⁾, sondern von "Beurteilungsspielraum" spricht. ⁵⁾

Der Ermessensspielraum zeigt dem Handelnden die Möglichkeiten auf, zwischen denen er wählen kann ⁶⁾, und zeigt dem Handelnden damit auch die Grenzen seines Handelns auf. ⁷⁾ Je nach seiner Einräumung oder dem Gesetzeszweck kann dieser Ermessensspielraum verschieden weit sein. Er muß aber mindestens zwei Handlungsmöglichkeiten zur Wahl stellen. Das tut er auch dann, wenn die besonderen Umstände des Falles das Ermessen auf eine einzige Handlung einschrän-

1) Neflin, H.: a. a. O., S. 31; vgl. z. B. a.: Berg, K.: Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1931, S. 270; Wanieck, O.: a. a. O., S. 296

2) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 80; vgl. a. § 259 Abs. 2 S. 3 AktG

3) Vgl. S. 55 u. 70

4) Vgl. Jellinek, W.: a. a. O., S. 32: "Das freie Ermessen läßt sich also definieren als die vom Gesetz für maßgeblich erklärte, fehlerfrei zustande gekommene, individuelle Abgrenzung eines unbestimmten Begriffes innerhalb seiner beiden äußersten Grenzen, insbesondere die individuelle Auffassung über den Kernwert oder Unwert einer Verwirklichung."

5) Vgl. a. Bachof, O.: Beurteilungsspielraum, S. 98; Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 166

6) Vgl. a. Turegg, E. v.: a. a. O., S. 29

7) Vgl. a. Forsthoff, E.: a. a. O., S. 80

ken. ¹⁾ Je nach den im Einzelfall zur Anwendung kommenden gesetzlichen Vorschriften kann der Handelnde innerhalb des Ermessensspielraums, innerhalb der Ermessensgrenzen mehr oder weniger frei tätig werden ²⁾; außerhalb der Ermessensgrenzen darf er dagegen überhaupt nicht handeln. ³⁾

Von einem Beurteilungsspielraum wird dann gesprochen, wenn "auf der Tatbestandsseite ... Begriffe auftauchen, die so unbestimmt sind, daß eine eindeutige Auslegung und Nachprüfung durch ein Gericht in manchen Fällen kaum möglich ist" ⁴⁾. Wenn überhaupt, dann kann es einen solchen Beurteilungsspielraum nur bei Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe geben. ⁵⁾ Streitig ist, ob es diesen Beurteilungsspielraum nur bei den sogenannten Wertbegriffen ⁶⁾ oder bei allen unbestimmten Rechtsbegriffen gibt. Streitig ist, ob es einen Beurteilungsspielraum überhaupt gibt. ⁷⁾ Die Rechtsprechung der Gerichte zu diesen Streitfragen ist nicht nur uneinheitlich ⁸⁾, die Verwaltungsgerichte haben vielmehr für die meisten unbestimmten Rechtsbegriffe einen "Beurteilungsspielraum" ausdrücklich abgelehnt. ⁹⁾ Streitig ist ferner, in welchem Ausmaß die Rechtsanwendung bei Vorliegen eines Beurteilungsspielraumes durch die Gerichte nachprüfbar ist.

Wir sind nicht der Ansicht, "daß jeder unbestimmte Begriff einer eindeutigen Auslegung zugeführt und in jedem Fall die richtige Lösung gefunden werden" ¹⁰⁾ kann, gehören aber auch nicht zu der "überwiegenden" ¹¹⁾ Mehrheit, die der Verwaltungsbehörde in solchen Fällen einen Beurteilungsspielraum" zuerkennt; wir sind vielmehr der Ansicht, daß die Freiheit des Beurteilungsspielraumes nichts anderes als Ermessen bedeuten würde. Die von SCHMATZ gegen diese Ansicht angeführten Gründe ¹²⁾ vermögen nicht zu überzeugen. Die Kriterien beider Bereiche sind zwar

1) Vgl. S. 87 ff

2) Vgl. S. 81 ff

3) Vgl. S. 85 ff

4) Schmatz, H.P.: a.a.O., S. 28

5) Vgl. a. Jellinek, W.: a.a.O., S. 31 ff

6) Vgl. z.B. Bachof, O.: Beurteilungsspielraum, S. 99; Forsthoff, E.: a.a.O., S. 82, 83 u. 87; Jellinek, W.: a.a.O., S. 32

7) Vgl. a. Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm. 9

8) Vgl. ebd., § 114 Anm. 9

9) Vgl. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S. 166; vgl. z.B. a. die Nachweise bei: Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil des III. Senats vom 30. September 1966, Nr. 77 III 65, abgedr. in: VGH n.F. 19, 145, das für sich die Beantwortung dieser Frage dahingestellt sein läßt

10) Schmatz, H.P.: a.a.O., S. 28/29

11) Ebd., S. 29

12) Vgl. ebd., S. 31

in der Tat nicht identisch, die Unterschiede sind aber so gering, daß eine Unterscheidung nicht angebracht ist. Mit der Anerkennung eines Beurteilungsspielraumes wäre dem Handelnden zwar nicht wie bei Vorliegen eines Ermessensspielraumes eine ausdrückliche Wahlfreiheit eingeräumt, in Wirklichkeit hätte er sie aber doch innerhalb des Beurteilungsspielraumes, oder es gäbe keinen Beurteilungsspielraum.¹⁾ Es kann nicht darauf ankommen, ob unbestimmte Rechtsbegriffe "der Idee nach"²⁾ auf eine Entscheidung abzielen, was übrigens auch bestritten wird, z.B. von BACHOF, wenn er schreibt: "Aber innerhalb ... des möglichen Beurteilungsspielraumes wird man nicht von einer richtigen oder falschen Beurteilung, sondern nur von verschiedenen möglichen 'Ansichten' sprechen können."³⁾

Es hat auch keinen Sinn, den Beurteilungsspielraum erst zu bejahen, dann aber eine uneingeschränkte gerichtliche Nachprüfung zu befürworten, wie WOLFF es mit sonstigen Vorbehalten für den Fall tut, daß ein Sachverhalt "diskursiv begründbar" und nicht "nur schätzungsweise unter einem unbestimmten Gesetzesbegriff subsumierbar ist" oder wenn das Gesetz nicht nur "auf ungesicherte außerrechtliche Maßstäbe, insbesondere auf die Abschätzung zukünftiger Entwicklung verweist".⁴⁾

Daß das Gericht bei Vorliegen von sogenannten Einschätzungsbegriffen⁵⁾ "die innerhalb der durch seine Auslegung ermittelten Toleranzgrenzen gelegene unwiderlegliche Einschätzung der Behörde"⁶⁾ nicht hinnehmen muß, sondern sie durch eigene Einschätzung ersetzen kann⁷⁾, ergibt sich für den Fall der Abschlußprüfung z.B. aus § 260 Abs. 2 S. 3 AktG 1965, wonach das Gericht die anzusetzenden

1) Schmatz, H.P.: a.a.O., S.32 schreibt dazu: "Nur in den Ausnahmefällen, in denen es zweifelhaft ist, ob diese Subsumtion noch vorgenommen werden kann, in den Grenzfällen des 'Begriffhofes' ist Platz für einen 'Spielraum' in der Beurteilung, ob die Subsumtion vorgenommen werden kann."

2) Schmatz, H.P.: a.a.O., S.31; vgl. a.Enneccerus, L.u.Nipperdey, H.C.: a.a.O., S.309: "... und demgemäß der Idee nach nur eine Entscheidung zulässig sein könnte."

3) Bachof, O.: Beurteilungsspielraum, S.99

4) Vgl. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.167

5) Vgl. ebd., S.167

6) Ebd., S.167

7) Vgl. z.B. Jellinek, W.: a.a.O., S.31: "Kein echtes freies Ermessen ist ... auch die freie richterliche Schätzung eines Schadens (ZPO § 287), denn auch hier können zwei voneinander abweichende Schätzungen zwar beide falsch, aber, der Idee nach, nicht beide richtig sein."

Werte oder Beträge zu schätzen hat, soweit die volle Aufklärung aller maßgebenden Umstände mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist; gerade aber bei den Abschreibungs- und damit Bewertungsfragen kommt es häufig besonders auf die Abschätzung zukünftiger Entwicklung" an.

Hat der unbestimmte Rechtsbegriff einen Beurteilungsspielraum, so ist er eben nicht unbestimmter Rechtsbegriff, sondern Ermessenbegriff. Es wäre "irreführend und dogmatisch nicht folgerichtig", den unbestimmten Rechtsbegriff mit Beurteilungsspielraum als Rechtsbegriff zu bezeichnen; "in Fällen dieser Art handelt es sich vielmehr um echte Ermessensentscheidungen. . ." ¹⁾

Für die Abschlußprüfung und die Handhabung des Bestätigungsvermerkes bedeutet dieses Ergebnis u. a. ,

- a) daß dem Abschlußprüfer durch den unbestimmten Rechtsbegriff "Einwendungen" kein Beurteilungsspielraum eingeräumt wurde und
- b) daß die Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer von dem von der Gesellschaft angerufenen Gericht in vollem Umfang nachprüfbar ist, also sowohl darauf hin, ob der Abschlußprüfer eine richtige Tatsachenfeststellung - Tatbestandermittlung - getroffen hat als auch daraufhin, ob er diese festgestellten Tatsachen richtig unter den unbestimmten Rechtsbegriff "Einwendungen" subsumiert hat.

32. Grenzen des prüferlichen Ermessens

321. Allgemeine Ermessensgrenzen

3211. Freies und gebundenes Ermessen

Das Ermessen gibt dem Entscheidungsträger eine Freiheit. "Sie (die Behörde, Anm. d. Verf.) darf die von ihr für sachdienlich erachteten Maßnahmen ergreifen, um den in ihr Ermessen gestellten Wert zu verwirklichen. Ermessen bedeutet also: Die Rechtsordnung läßt jedes für sachdienlich erachtete Mittel als rechtmäßig gelten." ²⁾ Der Ermessensträger kann nach eigener pflichtmäßiger Ansicht und nach eigenem pflichtmäßigem Willen selbst bestimmen, was der nächste, unmittelbare Zweck seines Handelns sein soll. ³⁾ Die persönliche Ansicht dessen, der das Ermessen handhabt, soll "als maßgebliche Geltung erlangen" ⁴⁾.

1) Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 9 d

2) Forsthoff, E.: a. a. O., S. 90

3) Vgl. a. Engisch, K.: a. a. O., S. 114

4) Engisch, K.: a. a. O., S. 114

Durch dieses Recht auf Ermessensausübung wird der Ermessensträger aber nicht von der Pflicht zu einem sachgebotenen Verhalten und zur Beachtung des Rechtes befreit. ¹⁾ Das Ermessen ist also immer pflichtgebunden. ²⁾ Trotzdem empfiehlt es sich nicht, in diesem Zusammenhang von "gebundenem Ermessen" zu sprechen und diesem das "freie Ermessen" gegenüberzustellen. ³⁾ Diese Unterscheidung ist mißverständlich. Jedes Ermessen ist innerhalb bestimmter Grenzen frei. Andernfalls kann überhaupt nicht von Ermessen gesprochen werden. Die Grenzen können enger oder weiter gezogen sein, in Sonderfällen auch nur eine einzige Entscheidung zulassen. Auf der anderen Seite ist kein Ermessen schlechthin frei, sondern immer nur frei innerhalb der angesprochenen Grenzen der Rechtsordnung, insofern also immer an diese gebunden. "Es gibt hier nur Abstufungen nach dem Grad der Freiheit und Gebundenheit, aber keine prinzipielle Gegensätzlichkeit." ⁴⁾

Unserer Ansicht nach kann man von Ermessen, freiem Ermessen und pflichtmäßigem Ermessen nur dann sprechen, wenn der Entscheidende zwischen zwei oder mehreren möglichen Entscheidungen wählen kann und wenn zweitens diese Wahlmöglichkeit nicht unbegrenzt, sondern nur innerhalb bestimmter Grenzen gegeben ist.

Steht nur eine einzige Handlung "zur Wahl", so liegt nicht etwa "gebundenes Ermessen", sondern überhaupt kein Ermessen vor.

Ist die Handlungsmöglichkeit des Entscheidungsträgers nicht begrenzt, so liegt gleichfalls kein Ermessen vor, sondern ein Handeln nach Belieben.

Wäre demnach die Auffassung von SCHLEGELBERGER - QUASSOWSKI, daß darüber, ob wesentliche Einwendungen vom Standpunkt der Prüfung zu erheben sind, allein der Prüfer entscheidet ⁵⁾, richtig, so wäre diese Prüfungsentscheidung keine Ermessensentscheidung, sondern in das prüferliche Belieben gestellt. Nun haben wir aber bereits gesehen, daß die Feststellung, ob Einwendungen vorliegen oder nicht, weder eine Entscheidung ist, die Belieben des Prüfers steht, noch eine solche ist, die er nach pflichtmäßigem Ermessen zu treffen hat. ⁶⁾

Ist daher einem Entscheidungsträger ein Ermessen eingeräumt, dann darf dieser nicht nach Belieben, d.h. "nach rein subjektiven Erwägungen" ⁷⁾ ohne Zusam-

1) Vgl. a. Forsthoff, E.: a. a. O., S. 91

2) Vgl. a. Forsthoff, E.: a. a. O., S. 92

3) Vgl. z. B. Wolff, H. J.: Verwaltungsrecht I, S. 171 u. 172; Forsthoff, E.: a. a. O., S. 80; Nebinger, R.: a. a. O., S. 224

4) Bachof, O.: Beurteilungsspielraum, S. 98

5) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm. 2

6) Vgl. S. 54, 55, 75 u. 90

7) Neumann-Duesberg, H.: a. a. O., S. 707; vgl. a. Forsthoff, E.: a. a. O., S. 92

menhang mit sachlichen Zwecken handeln. ¹⁾ In gleicher Weise wird auch willkürliches Handeln, d.h. "ein Handeln aus sachfremden Motiven" ²⁾, vom Ermessensbegriff nicht mit umfaßt. ³⁾

Für den Abschlußprüfer bedeutet dies unter anderem, daß er bei Vorliegen von Einwendungen weder nach seinem Belieben noch willkürlich auf Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes entscheiden darf, diese Entscheidung der Einschränkung oder Versagung vielmehr nach pflichtmäßigem Ermessen zu treffen hat. ⁴⁾

Dieses pflichtmäßige Ermessen ist ein Bestandteil der pflichtmäßigen Prüfung, worunter das Institut der Wirtschaftsprüfer eine Prüfung nach den beruflichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung versteht. ⁵⁾ Das Ermessen des Abschlußprüfers wird durch diese im Gesetz festgelegten Pflichten begrenzt. Den jeweils anzuwendenden materiellen Normen ist zu entnehmen, wie weit im Einzelfall das Ermessen reicht. ⁶⁾

Nach dem Gesetz sind die Abschlußprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet ⁷⁾, für sie gelten ferner die Grundsätze der Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Eigenverantwortlichkeit. ⁸⁾ Weitere Pflichten ergeben sich aus dem Vertrag mit der zu prüfenden Gesellschaft und aus der Stellung des Abschlußprüfers als Organ der Gesellschaft.

Das Ermessen des Abschlußprüfers wird ferner durch die Zielsetzung und den Zweck der Abschlußprüfung begrenzt. ⁹⁾ Der Abschlußprüfer hat "die für und die gegen

1) Vgl. a. Forsthoff, E.: a. a. O., S. 92; Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S. 172; Nebinger, R.: a. a. O., S. 224

2) Forsthoff, E.: a. a. O., S. 92

3) Vgl. z.B. a. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S. 172; Nebinger, R.: a. a. O., S. 224; Engisch, K.: a. a. O., S. 118; Turegg, E.v.: a. a. O., S. 29

4) Vgl. z.B. a. Voß, W.: a. a. O., S. 36; Ritter, C.: a. a. O., § 140 Anm. 3

5) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 57

6) Vgl. a. Eyermann, E. u. Fröhler, L.: a. a. O., § 114 Anm. 18

7) Vgl. S. 36; vgl. z.B. a. Fachgutachten Nr. 1/1967, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1967, S. 29; Schulze zur Wiesch, D. W., a. a. O., S. 178; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 3 u. § 168 Anm. 3; Leitner, F.: a. a. O., S. 146; Bussmann, K.F.: a. a. O., S. 93

8) Vgl. a. Fachgutachten Nr. 1/1967, a. a. O., S. 30

9) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski: § 140 Anm. 7; Fachgutachten Nr. 1/1967, a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S. 160; Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, S. 29/30

die verschiedenen Verhaltensweisen sprechenden Gründe im Sinne des Gesetzeszweckes abzuwägen und die zweckmäßigste zu ergreifen" ¹⁾; er muß von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch machen. ²⁾ Es ist deshalb auch nicht richtig, wenn ELMENDORFF einen Gegensatz zwischen Ermessen und Zweck der Abschlußprüfung zu sehen glaubt ³⁾, da pflichtmäßiges Ermessen ja Ausrichtung am Zweck der einzelnen Vorschrift bedeutet, durch den Zweck also nicht ausgeschlossen, sondern nur näher bestimmt wird. Ob der Abschlußprüfer bei der Ausübung seines Ermessens auch an die Berufsauffassung gebunden ist ⁴⁾, soll an anderer Stelle untersucht und entschieden werden. ⁵⁾

Weil die Abschlußprüfer bei ihren Ermessensentscheidungen an bestimmte Pflichten gebunden sind, ist es zulässig, von einem ihnen eingeräumten "pflichtmäßigen" bzw. "pflichtgemäßen Ermessen" zu sprechen; freies Ermessen ist stets pflichtmäßiges Ermessen. ⁶⁾

Dadurch, daß jedes Ermessen stets pflichtmäßiges Ermessen ist, sind dem Ermessen rechtliche Grenzen gesetzt; "es gibt Ermessensfehler, die einen Pflichtverstoß enthalten und die den Ermessensakt zu einem rechtlich fehlerhaften Akt machen." ⁷⁾

3212. Ermessensfehler

Der Ermessensträger ist bei seiner Ermessensausübung an bestimmte äußere und innere Ermessensschränken gebunden; aus dieser Bindung an jene Ermessensgrenzen ergeben sich die sogenannten Ermessensfehler, die den Ermessensgebrauch rechtswidrig machen, weil sie eine Pflichtwidrigkeit enthalten; diese Ermessensfehler liegen dann vor, wenn, wie § 114 VwGO es formuliert, "die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten" worden sind (Ermessensüberschreitung, § 114 S. 1 VwGO) oder wenn "von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden" ist (Ermessensmißbrauch, § 114 S. 2 VwGO). ⁸⁾

1) Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.172

2) Vgl. § 114 VwGO; vgl. a. Turegg, E.v.: a.a.O., S.30

3) Vgl. Elmdorff, K.: a.a.O., S.87

4) Vgl. z.B. Bussmann, K.F.: a.a.O., S.88; Arndt, P.: a.a.O., S.16

5) Vgl. S. 96 ff

6) Vgl. z.B. a. Jellinek, W.: a.a.O., S.30 u.37; Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm.22; Huber, E.R.: 2.Band, S.657; ForsthoFF, E.: a.a.O.; S.92; Nebinger, R.: a.a.O., S.224/225; Turegg, E.v.: a.a.O., S.30; vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm.2; Ritter, C.: a.a.O., § 140 Anm.3

7) Huber, E.R.: 2.Band, S.657

8) Vgl. a. Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.173; Eyermann E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm.15

Der Ermessenträger muß sich in seinen Erwägungen "von Rechtsirrtum und von Ungehorsam" ¹⁾ frei halten. Hält sich der Ermessenträger innerhalb dieser äußeren und inneren Schranken, dann ist seine Ermessensbetätigung nicht schon dann rechtlich fehlerhaft, wenn er "unzweckmäßig, unbillig oder in anderer Weise unrichtig gehandelt hat; anders gesagt: die zuständige Behörde entscheidet in freier Wertung nach dem, was sie für zweckmäßig, billig, angemessen, zumutbar, nützlich oder notwendig hält." ²⁾ Soweit also keine Ermessensüberschreitung oder kein Ermessensmißbrauch vorliegt, ist die Ermessensentscheidung des Ermessenträgers nicht justiziabel. ³⁾

Das bedeutet für die Abschlußprüfung, daß z.B. das von der Gesellschaft angerufene Gericht die Entscheidung des Abschlußprüfers, den Bestätigungsvermerk zu versagen, nur darauf zu prüfen hat, ob Einwendungen vorliegen und ob, wenn es dies bejaht, der Abschlußprüfer von seinem Ermessen einen fehlerfreien Gebrauch gemacht hat, als er den Bestätigungsvermerk versagte und nicht einschränkte. ⁴⁾

32121. Ermessensfehler durch Ermessensüberschreitung

Ein Ermessensfehler stellt dann eine Ermessensüberschreitung dar, wenn der Ermessenträger sich über das Vorliegen oder die Grenzen einer Ermessensbetätigung geirrt oder die Grenzen bewußt überschritten hat. ⁵⁾ Der Ermessenträger läßt sein Ermessen dann außerhalb des Rahmens walten, den das Gesetz gesteckt hat ⁶⁾, er überschreitet also die äußeren Ermessensschranken ⁷⁾ oder erkennt gar nicht, daß ihm ein Ermessensspielraum eingeräumt ist. ⁸⁾ Dem Ermessensrecht des Ermessenträgers steht eine Ermessenspflicht ⁹⁾ gegenüber. JELLINEK, der statt von Ermessensüberschreitung und Ermessensmißbrauch von Rechtsirrtum und Ungehorsam spricht sieht den Hauptfall des Rechtsirrtums darin, daß der Ermessenträger sich für gebunden glaubt, wo er in Wirklichkeit frei ist. ¹⁰⁾

1) Jellinek, W.: a.a.O., S.37

2) Huber, E.R.: 2.Band, S.657

3) Vgl. a.Huber, E.R.: 2.Band, S.653; Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.173; Nebinger, R.: a.a.O., S.224

4) Vgl. a.S.76

5) Vgl. a.Forstthoff, E.: a.a.O., S.93; Tureg, E.v.: a.a.O., S.30; Huber, E.R.: 2.Band, S.660

6) Vgl. a.Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm.16 u.17

7) Vgl. a.Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.173

8) Vgl. a.ebd., S.173/174

9) Diesen Ausdruck benutzt schon Wanieck, O.: a.a.O., S.283

10) Vgl. Jellinek, W.: a.a.O., S.37

Der Abschlußprüfer überschreitet den ihm eingeräumten Ermessensspielraum, wenn er z.B.

- a) bei Vorliegen von Einwendungen den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder
- b) bei Vorliegen bestimmter Einwendungen von seinem Ermessen deshalb keinen Gebrauch macht, weil er glaubt, an die Auffassung eines Fachgutachtens über die aus diesen Einwendungen für den Bestätigungsvermerk zu ziehenden Konsequenzen gebunden zu sein.

Nimmt dagegen der Abschlußprüfer das Vorliegen von Einwendungen an und schränkt er daraufhin sein Testat ein, obgleich in Wirklichkeit gar keine Einwendungen vorliegen, so begeht er keine Ermessensüberschreitung, sondern einen Fehler in der Würdigung der zu berücksichtigenden Tatsachen, weil

- 1. die Entscheidung, ob Einwendungen vorliegen, keine Ermessensentscheidung ist und
- 2. bei Nichtvorliegen von Einwendungen der Abschlußprüfer stets verpflichtet ist, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen, also in diesem Fall gar keinen Ermessensspielraum hat, bei dessen Ausfüllung er einen Ermessensfehler begehen könnte.

Nimmt der Abschlußprüfer an, daß keine Einwendungen vorliegen und erteilt er deshalb den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, obgleich in Wirklichkeit Einwendungen gegeben sind, so begeht er gleichfalls einen Subsumtionsfehler, aber keinen Ermessensfehler; einen Ermessensfehler beginge er nur dann, wenn er trotz der Annahme von Einwendungen den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen würde.

32122. Ermessensfehler durch Ermessensmißbrauch

Der Ermessensmißbrauch unterscheidet sich von der Ermessensüberschreitung dadurch, daß beim Ermessensmißbrauch der Ermessensträger zwar die äußeren Grenzen des Ermessensspielraumes beachtet, die inneren aber außer Acht läßt. "Die ermessensmißbräuchliche Maßnahme ... hätte also zwar unter anderen Umständen oder aus anderen Gründen, nicht aber unter den tatsächlich vorliegenden Umständen, auf Grund der tatsächlich angestellten Erwägungen oder der tatsächlichen Motive getroffen werden dürfen." ¹⁾ Der Ermessensträger wird also zwar durchaus im zulässigen Rahmen seines Ermessens tätig und kommt auch zu einem "an sich

1) Wolff, H.J.: Verwaltungsrecht I, S.174; vgl. a. Turegg, E.v.: a.a.O., S.30; Jellinek, W.: a.a.O., S.37; Forsthoff, E.: a.a.O., S.93

vom Gesetz gebilligten Ergebnis" ¹⁾, er erreicht dieses Ergebnis aber auf Grund gesetzwidriger Erwägungen.

Ein typischer Fall des Ermessensmißbrauchs ist die Willkür. ²⁾ Der Ermessensträger benutzt hier die ihm anvertraute Ermessensmacht aus Beweggründen oder zu Zielen, "die schlechthin außerhalb jeder denkbaren Verwaltungsmotivation oder -zielsetzung liegen." ³⁾

So würde der Abschlußprüfer ermessensmißbräuchlich handeln, wenn er bei Vorliegen von Einwendungen aus persönlichen Gründen gegenüber der geprüften Aktiengesellschaft den Bestätigungsvermerk einschränken würde, selbst wenn die Art der Einwendungen eine Einschränkung gestatten und keine Versagung verlangen würde.

Ein Abschlußprüfer würde auch dann ermessensmißbräuchlich handeln, wenn er von der Möglichkeit der Versagung des Bestätigungsvermerkes deshalb in keinem Fall Gebrauch machen würde, weil nach seiner Meinung der einschränkende Vermerk dem Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit mehr diene ⁴⁾ oder nach seiner Meinung der der geprüften Gesellschaft durch die Versagung des Bestätigungsvermerkes drohende Schaden in jedem Fall außer Verhältnis zu dem durch die Versagung erzielten Nutzen stände. ⁵⁾

3213. Einschränkung des Ermessens auf eine einzige Entscheidung

Es steht grundsätzlich im Ermessen des Abschlußprüfers, bei Vorliegen von Einwendungen den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Denn jede Ermessensentscheidung bedingt grundsätzlich eine Wahlmöglichkeit. Da das Ermessen aber nicht unbeschränkt ist, vielmehr an bestimmte Pflichten gebunden ist, kann es im Einzelfall vorkommen, daß diese Pflichten vom Abschlußprüfer zwingend fordern, sein Ermessen in einer ganz bestimmten Richtung auszuüben, wodurch ein Charakteristikum des Ermessens, nämlich die Wahlfreiheit, aufgehoben zu werden scheint.

So ist es denkbar, daß der Abschlußprüfer z.B. bei Nichtigkeit des Jahresabschlusses, Strafbarkeit des Vorstandes und Auskunftsverweigerung durch den Vorstand sein Ermessen nur dann pflichtgemäß ausübt, nur dann keinen Ermessensfehler in Form

1) Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm. 19

2) Vgl. a. Eyermann, E.u.Fröhler, L.: a.a.O., § 114 Anm. 22; s. a. S. 83

3) Huber, E.R.: 2. Band, S. 659

4) Vgl. S. 134, 135 u. 143

5) Vgl. S. 116

der Ermessensüberschreitung begeht, wenn er den Bestätigungsvermerk versagt. ¹⁾

So ist es weiter denkbar, daß der Abschlußprüfer dann, wenn Buchführung und Jahresabschluß gesetz- und ordnungsmäßig sind und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften lediglich deshalb nicht entspricht, weil er keine getrennten Angaben der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge enthält, sein Ermessen nur durch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes, verbunden mit einer erläuternden Angabe der getrennt aufgeführten Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge, pflichtgemäß ausüben kann ²⁾, nicht aber durch eine Versagung des Bestätigungsvermerks.

Würde der Abschlußprüfer im letzteren Fall trotz Erkennens der Gesetzwidrigkeit einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen, so läge kein Ermessensfehler, sondern ein Subsumtionsfehler vor, es sei denn, der Abschlußprüfer hätte geglaubt, auch bei Vorliegen von Einwendungen den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen zu dürfen.

Daß eine Ermessensentscheidung nur eine einzige Lösungsmöglichkeit hat, ist grundsätzlich die Ausnahme. ³⁾ In diesen Ausnahmefällen schmilzt dann "die rechtlich gegebene Ermessensfreiheit derart zusammen ..., daß nur eine einzige ermessensfehlerfreie EntschlieÙung ... denkbar ist ..." "Unter dieser besonderen Voraussetzung kann der an sich nur auf ermessensfehlerfreie EntschlieÙung der Behörde gehende Rechtsanspruch im praktischen Ergebnis einem strikten Rechtsanspruch auf ein bestimmtes Verwaltungshandeln gleichkommen." ⁴⁾ BACHOF spricht in diesem Fall von einer "Ermessensschrumpfung" ⁵⁾, weil eben der an und für sich vorhandene Ermessensspielraum so weit zusammenschrumpft, daß nur noch eine einzige Entscheidung ermessensfehlerfrei ist, also die Ermessensgrenzen nicht überschreitet. (Es handelt sich hier nicht um einen Ermessensmißbrauch, weil bei diesem eine andere Entscheidung mindestens auch zulässig sein muß.)

1) Vgl. S. 163 ff, 172 ff u. 181

2) Vgl. S. 188/189

3) Vgl. a. Turegg, E.v.: a. a. O., S. 29

4) Bundesverwaltungsgericht, Urteil des I. Senats vom 18. August 1960 - I C 42.59, abgedr. in: Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl.), 1961, S. 126; vgl. a. Bachof, O.: Anmerkungen zu dem Urteil des BVerwG vom 18.8.1960 - I C 42.59, in: Bachof, O.: Band 1, S. 226; Bundesverwaltungsgericht, Urteil des IV. Senats vom 12. Juli 1963 - IV C 177.62, abgedr. in: BVerwGE 16, 218

5) Vgl. Bachof, O.: Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Band 2, Tübingen 1967 (Zitierweise fortan: Band 2), S. 245 mit weiteren Nachweisen

Für die geprüfte Gesellschaft bedeutet das, daß sie im Fall des Vorliegens von Einwendungen bei Versagung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer zwar grundsätzlich nur auf ermessensfehlerfreie Entscheidung des Abschlußprüfers klagen kann, im Einzelfall unter den oben angeführten besonderen Umständen aber auch einen Anspruch auf Verpflichtung des Abschlußprüfers zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes haben kann; bei Nichtvorliegen von Einwendungen hat die geprüfte Gesellschaft dagegen stets einen Anspruch auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes, da dem Abschlußprüfer für diesen Fall kein Ermessensspielraum eingeräumt worden ist.

Bei einem Streit über das Vorliegen von Einwendungen, entweder im Rahmen einer Klage der Gesellschaft auf Erteilung des uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerkes oder im Rahmen des § 169 AktG oder auch in anderem Zusammenhang (z.B. in Verbindung mit einer Schadensersatzklage gegen den Abschlußprüfer nach § 168 AktG oder mit einem Strafverfahren gegen den Abschlußprüfer nach § 403 AktG), ist das Gericht an keine Ermessensentscheidung des Abschlußprüfers gebunden, sondern untersucht vielmehr in vollem Umfang die Tatsachen- und Rechtslage, weil die Entscheidung darüber, ob eine Gesetz- und Ordnungswidrigkeit eine Einwendung begründet, keine Ermessens-, sondern eine Subsumtionsfrage ist. Es wäre deshalb falsch, die Aussage, daß die Nichtigkeit des Jahresabschlusses immer eine Einwendung begründet, mit der in Sonderfällen auftretenden Ermessensschumpfung zu belegen. In diesem Fall müßte vielmehr wie folgt argumentiert werden:

1. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses stellt eine Einwendung im Sinn des § 167 Abs.1 AktG dar.
2. Bei Vorliegen von Einwendungen steht es im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlußprüfers, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen, § 167 Abs.2 AktG.
3. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses stellt eine Einwendung dar, die den dem Abschlußprüfer eingeräumten Ermessensspielraum derart zusammenschumpfen läßt, daß nur noch eine einzige ermessensfehlerfreie Entschließung denkbar ist, nämlich die Versagung des Bestätigungsvermerkes.

Interessant ist in diesem Zusammenhang der Satz aus dem Fachgutachten 1/1953 des Instituts der Wirtschaftsprüfer: "Nach der Berufsauffassung ist er (der Abschlußprüfer, Anm. d. Verf.) bei groben Verstößen verpflichtet, den Bestätigungsvermerk zu versagen, bei anderen kann eine Einschränkung in Frage kommen." ¹⁾ Der Hauptfachausschuß benutzt hier - wohl unbewußt - das Institut der Ermessensschumpfung,

1) HFA 1/53, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S.164

um bei groben Verstößen gegen die Berichtspflicht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, § 140 Abs. 3 AktG 1937, eine Verpflichtung des Abschlußprüfers zur Versagung des Bestätigungsvermerkes zu statuieren.

Wäre die Meinung des Hauptfachausschusses richtig, dann könnte der Abschlußprüfer in der Tat ermessensfehlerfrei nur durch Versagung des Bestätigungsvermerkes entscheiden, wenn grobe Verstöße vorliegen.

Würde der Abschlußprüfer sich dagegen dadurch zu dieser Entscheidung verpflichtet fühlen, weil er die Auffassung ("die Berufsauffassung") des Instituts der Wirtschaftsprüfer für sich als rechtsverbindlich ansehen würde, so würde er einen Ermessensfehler durch Ermessensüberschreitung begehen, weil er sich dann für gebunden halten würde, obwohl er in Wirklichkeit frei ist. ¹⁾

322. Spezielle Ermessensgrenzen

3221. Die Begrenzung des abschlüßprüferlichen Ermessens durch die Ermessensentscheidungen des geprüften Unternehmens

Wir sind nicht der Ansicht, daß dem Abschlußprüfer durch den Begriff "Einwendungen" in § 167 Abs. 2 AktG ein Beurteilungsspielraum oder gar Ermessensspielraum eingeräumt worden ist. ²⁾ Wir brauchen deshalb die Begrenzung des abschlüßprüferlichen Ermessens durch die Ermessensentscheidungen der geprüften Gesellschaft ³⁾ auch nicht zu untersuchen, weil diese Ermessensentscheidungen nicht an die Ermessensentscheidung des Abschlußprüfers, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen, angrenzen, sondern an seine Subsumtionsentscheidung, ob eine Einwendung vorliegt oder nicht. Diese Entscheidung des Abschlußprüfers aber, nämlich die Bestimmung der Ermessensgrenzen der geprüften Gesellschaft, ist nicht, wie z.B. A. MEIER meint ⁴⁾, eine Ermessensentscheidung.

Handelt die Gesellschaft innerhalb des ihr vom Gesetz eingeräumten Ermessensspielraumes, liegt nach unserer Ansicht nie eine Einwendung vor, handelt sie außerhalb des ihr eingeräumten Ermessensspielraumes, dann liegt immer eine Gesetzeswidrigkeit und dann eine Einwendung vor, wenn durch diese Gesetzeswidrigkeit die Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht als Ganzes betroffen wird. ⁵⁾

1) Vgl. S. 85 u. 86 u. 96 ff

2) Vgl. S. 54, 55, 75 u. 82

3) Vgl. z.B. Wanieck, O.: a.a.O., S. 275; Meier, A.: a.a.O., S. 392

4) Vgl. Meier, A.: a.a.O., S. 392

5) Vgl. a. S. 43 ff

Durch letztere Ansicht unterscheiden wir uns im Ergebnis von den Anhängern eines prüferlichen Beurteilungs- bzw. Ermessensspielraumes, denn diese vertreten die Meinung, daß selbst dann, wenn die Gesellschaft außerhalb des ihr zustehenden Ermessensspielraumes tätig wird, keine Gesetzwidrigkeiten, die zu Einwendungen führen können, vorzuliegen brauchen, wenn der Abschlußprüfer nachpflichtgemäßem Ermessen zu diesem Ergebnis kommt. Dadurch wird der Gesellschaft dann praktisch ein zusätzlicher Ermessensspielraum eingeräumt bzw. ihr Spielraum erweitert, eine Folge, die vom Gesetzgeber sicher nicht gewollt ist.

Diejenigen, die nicht unserer Ansicht sind, müßten die wichtige Abgrenzung des prüferlichen Ermessens von den Ermessenentscheidungen der geprüften Gesellschaft vornehmen, was bisher aber noch nicht geschehen ist. Denn soweit das Ermessen der Gesellschaft reicht, setzt das Ermessen bzw. der Beurteilungsspielraum des Abschlußprüfers nicht ein. Der Abschlußprüfer darf nicht in den Ermessensbereich der Gesellschaft eingreifen und sein Ermessen an die Stelle desjenigen der Gesellschaft setzen ¹⁾, was z.B. für die Frage der Geschäftsführungsbefugnis des Vorstandes ²⁾, die Überwachungspflicht des Aufsichtsrates, die Spielräume in Bewertungs- ³⁾ und Gliederungsfragen und bei der Bestimmung von Umfang und Inhalt des Geschäftsberichtes von Bedeutung ist. Der im Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968 vertretenen Ansicht: "Die Ermessensentscheidung von Vorstand und Aufsichtsrat" habe "allein der Abschlußprüfer zu beurteilen. Kommt er zu einem anderen Ergebnis... , so muß er seinen Bestätigungsvermerk versagen oder einschränken..." ⁴⁾ kann daher

-
- 1) Vgl. z.B. a. Düring, W.: Die neuen Bestimmungen des Aktiengesetzes über die Berechnung von Vorstands- und Aufsichtsratsanteile (§ 77, 98 AktG), in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1937, S. 339: "Es handelt sich hier um eine Ermessensfrage des Aufsichtsrates, deren Nachprüfung dem Abschlußprüfer nicht obliegt."; fälsch insofern Meier, A.: a.a.O., S. 393: "Jedoch sind hier (beim Jahresabschluß im Gegensatz zur Buchführung, Anm. d. Verf.) gewisse Dinge durch das Aktiengesetz ausdrücklich geregelt und damit ... der Ermessensentscheidung des Abschlußprüfers entzogen: das gilt zunächst für die Gliederung der Jahresbilanz.", denn Lücken in den Publizitätsvorschriften räumen nicht dem Abschlußprüfer, sondern der Gesellschaft einen Spielraum ein.; Nefflin, H.: a.a.O., S. 36
 - 2) Vgl. a. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 135 Anm. 16; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 a Anm. 4 u. § 262 d Anm. 3; Goldschmit, F.: a.a.O., § 262 a Anm. 9
 - 3) Vgl. z.B. Godin-Wilhelmi, § 169 Anm. 2: "Soweit bei Bewertung innerhalb der gesetzlichen Vorschriften für Ermessen Raum ist, entscheidet das des Vorstandes oder Aufsichtsrates, nicht das des Prüfers."
 - 4) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 756

nicht gefolgt werden. Auch der Abschlußprüfer darf in den Ermessensbereich der Gesellschaft nicht eingreifen. DAVID nennt diesen Zustand unbefriedigend ¹⁾; wir sind nicht dieser Ansicht. Die Geschäftsführungsbefugnis muß ungeteilt in den Händen des Vorstandes verbleiben.

Diejenigen, die der Ansicht sind, daß dem Abschlußprüfer vom Gesetz bei der Subsumtion des Prüfungsergebnisses unter den Begriff "Einwendungen" ein Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum eingeräumt ist, müßten weiter die sehr umstrittene Einschränkung des unternehmerischen Ermessensspielraumes durch die Forderungen des § 149 AktG und der §§ 256 ff und §§ 258 ff AktG und durch die Möglichkeit der gerichtlichen Nachprüfung von Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses im Rahmen des § 169 AktG untersuchen.

3222. Die Einschränkung des prüferlichen Ermessensspielraumes durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung

32221. Der Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung

"Was unter Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu verstehen ist, ist von der Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer noch nicht näher umrissen worden." ²⁾ Anhaltspunkte dafür, was das Institut der Wirtschaftsprüfer darunter verstanden wissen will, ergeben sich aus dem Änderungsvorschlag dieses Instituts zu § 135 AktG 1937. § 135 Abs. 2 sollte nach diesem Vorschlag künftig lauten: "Die Prüfung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu entsprechen..." ³⁾ Zur Begründung dieses Änderungsvorschlages führte das Institut an: "§ 135 enthält Rahmenvorschriften, die durch die Berufspraxis der Wirtschaftsprüfer ausgefüllt werden müssen. In der Zwischenzeit haben sich Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung entwickelt ... Genau so wie der Gesetzgeber in § 129 Abs. 1 die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Rechtsquelle anerkannt hat, sollte Entsprechendes auch für die Jahresabschlußprüfung gelten..." ⁴⁾ Deshalb kann man sagen, daß als Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung diejenigen Rechtssätze ⁵⁾ anzusehen sind, die in der Form von gesetztem Recht die Abschluß-

1) Vgl. David, W.: reformbedürftig, S. 62

2) Adler-Düring-Schmaltz: 3. Aufl., § 135 Tz. 116; vgl. a. Hagest, K.: a. a. O., S. 450

3) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Vorschläge, S. 67

4) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Vorschläge, S. 69; vgl. a. Klebba, W.: a. a. O., S. 239; Beham, P.: a. a. O., S. 8

5) Vgl. z. B. a. Bundesgerichtshof, Urteil vom 27. Februar 1961 - II ZR 292/59, abgedr. in: Die Wirtschaftsprüfung, 1961, S. 242; "keinen Rechtssatz des Inhalts".

prüfung regeln bzw. die als Gewohnheitsrecht diese gesetzlichen Vorschriften über die Abschlußprüfung unterstützen (intra legem), ergänzen (praeter legem) oder brechen (contra legem).

322211. Die gesetzlichen Vorschriften

Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung gehören also an erster Stelle alle gesetzlichen Bestimmungen, die die Abschlußprüfung regeln. ¹⁾ Die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung sind deshalb auch nicht nur eine "Ergänzung der prüfungsrechtlichen Bestimmungen" ²⁾; die prüfungsrechtlichen Bestimmungen sind vielmehr wesentlicher Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. Es wäre aber falsch, mit ZEDELMAIER ³⁾ zu sagen: "Soweit Tatbestände gesetzlich normiert sind, ist für eine Berufsauffassung ohnehin kein Raum.", denn wenn diese Berufsauffassung zum Gewohnheitsrecht geworden ist, kann sie das gesetzte Recht brechen und damit zur verbindlichen Norm werden. ⁴⁾ Die Warnung von GESSLER an die Abschlußprüfer, die gesetzliche Regelung nicht zu korrigieren ⁵⁾, ist aus der Sicht des Gesetzgebers bzw. der an der Gesetzgebung beteiligten Organe zu verstehen, die schon immer keine Freunde des Gewohnheitsrechts waren.

Zu den gesetzlichen Bestimmungen gehören auch die im Wege der Gesetzesauslegung ermittelten Regeln; denn Gesetzesauslegung ist die Sinndeutung einer Gesetzesbestimmung. ⁶⁾ SCHULZE ZUR WIESCH kann daher nicht gefolgt werden, wenn er von den im Weg der Gesetzesauslegung gefundenen Regeln als von "nicht kodifizierte(n) Regeln" ⁷⁾ spricht.

Zu den gesetzlichen Bestimmungen, die die Abschlußprüfung und hier speziell die uns interessierende Frage der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes regeln, gehört vor allem der § 167 Abs. 2 AktG in Verbindung mit § 168 Abs. 1 S. 1 AktG und § 43 Abs. 1 WPO, der aber einer ergänzenden Auslegung bedarf. Diese ergänzende Auslegung ermöglichen u. a. die §§ 160 Abs. 2 S. 5, 258 ff und 403 AktG.

1) Vgl. z. B. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 51; Buchholz, P.: a. a. O., S. 149

2) so zu Unrecht Göttelmann, G.: a. a. O., S. 55

3) Vgl. Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 12

4) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 21 u. 22

5) Vgl. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162

6) Vgl. a. S. 40 ff

7) Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 18; vgl. aber auch ders., a. a. O., S. 19: "... ein auf Gesetzesauslegung beruhender Grundsatz hat verbindlichen Charakter kraft Gesetzes..."

§ 160 Abs. 2 S. 5 AktG gibt einigen Aufschluß über die vom Gesetzgeber gewollte Gewichtung von Mängeln des Jahresabschlusses. Dem gleichen Zweck dient speziell der § 256 Abs. 4 AktG. § 403 AktG, der nach unserer Ansicht nicht nur bei Vorliegen eines falschen Prüfungsberichtes nach § 166 AktG, sondern auch bei Vorliegen eines falschen Testates nach § 167 AktG anwendbar ist, liefert ebenfalls Anhaltspunkte.

Die Vorschrift des § 403 ist Schutzgesetz im Sinn des § 823 Abs. 2 BGB zugunsten der Gesellschaft, ihrer Aktionäre und jedes Dritten, daß die Prüfungen zumindest auch im öffentlichen Interesse stattfinden. ¹⁾ Da der Prüfungsbericht nicht für die Öffentlichkeit bestimmt ist ²⁾, kann § 403 eine Schutzfunktion gegenüber der Öffentlichkeit aber überhaupt nur erfüllen, wenn er auch den Bestätigungsvermerk, das Testat, schützt. Etwas anderes kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Der Einwand, § 403 könne deshalb nicht für das Testat gelten, weil bei Versagung des Bestätigungsvermerkes immer Umstände verschwiegen würden ³⁾, vermag nicht zu überzeugen. Strafbar ist nach § 403 ein falscher Bericht, d.h. ein falsches Testat und ein falscher Prüfungsbericht, über das Prüfungsergebnis. Falsch ist der Bericht, wenn er den Feststellungen des Prüfers widerspricht. ⁴⁾ Hat der Abschlußprüfer Einwendungen festgestellt, die so schwerwiegend sind, daß er nach pflichtmäßigem Ermessen den Bestätigungsvermerk versagen zu müssen glaubt und tut er das dann auch, so berichtet er nicht falsch. Auch verschweigt er dadurch nicht erhebliche Umstände. Denn das Gesetz sieht bei Vorliegen schwerwiegender Einwendungen die Versagung des Bestätigungsvermerkes ohne Angabe von Gründen, also nicht die Erteilung eines sogenannten negativen Bestätigungsvermerkes⁵⁾, vor. Durch die Versagung des Bestätigungsvermerkes verschweigt der Abschlußprüfer also auch nicht erhebliche Umstände, er weist im Gegenteil durch die Versagung auf sie hin. Der Abschlußprüfer macht sich also auch strafbar, wenn er den Bestätigungsvermerk einschränkt, obwohl er ihn hätte versagen müssen, und wenn er ihn versagt, obwohl er ihn hätte einschränken müssen. Auch § 403 AktG begrenzt deshalb den Ermessensspielraum des Abschlußprüfers bei der Entscheidung der Frage zu 2).

1) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 403 Anm. 2; vgl. a. S. 66 ff

2) Vgl. a. S. 150 ff

3) Vgl. Arndt, O.: a. a. O., S. 104

4) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 403 Anm. 6

5) Vgl. S. 148

322212. Die Rechtsprechung der Gerichte

Die Rechtsprechung der Gerichte, besonders auch die höchstrichterliche Rechtsprechung, kann zwar selbst keine Rechtssätze aufstellen, kann aber wesentlich zur Bildung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung beitragen ¹⁾ - auch wenn das heute weitgehend noch nicht der Fall ist, weil bisher nur wenige Entscheidungen zu Fragen der Abschlußprüfung vorliegen ²⁾ -, denn Gewohnheitsrecht erwacht praktisch so gut wie allein aus einem festen Gerichtsgebrauch. ³⁾

Es ist aber nicht richtig, von einer autoritativen Wirkung der Gerichtsentscheidungen auf die Prüfungspraxis ⁴⁾ zu sprechen. Beachtet werden müssen von den Abschlußprüfern nur die Entscheidungen der Gerichte, die gegen sie ergangen sind, also zum Beispiel im Rahmen des § 169 AktG. ⁵⁾ Gegen oder für andere Abschlußprüfer ergangene Urteile können dem Abschlußprüfer in Streitfragen immer nur Anhaltspunkte für die Entscheidung dieser Fragen geben, sie verpflichten ihn aber nicht dazu, die in diesen Urteilen vertretenen Meinungen auch stets selbst zu vertreten. ⁶⁾ Der Abschlußprüfer muß diese Meinungen vielmehr nur stets beachten

-
- 1) Vgl. z.B. a. Schneider, K.: Zur Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen durch das Institut der Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.141 (Zitierweise fortan: Grundsätze)
 - 2) Vgl. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.58; vgl. a. Bundesgerichtshof: a.a.O., BGHZ 16, 17 ff (Die Wirtschaftsprüfung 1955, S.138-142); Bundesgerichtshof: a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung, 1961, S.241-245; Bundesgerichtshof: VI. Zivilsenat, Urteil vom 25. April 1961 - VI ZR 96/60, abgedr. in: Der Betriebsberater, 1961, S.652; Bundesgerichtshof: a.a.O., Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.429-431
 - 3) Vgl. Lange, H.: BGB Allgemeiner Teil, München u. Berlin 1964, S.42; Larenz, K.: Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, München 1967, S.7 ff, 8; Lehmann, H. u. Pabner, H.: Allgemeiner Teil des bürgerlichen Gesetzbuches, Berlin 1966, S.14 ff, 21 u. 25
 - 4) Vgl. Adler, H.: Die Spruchstelle gemäß § 135 Aktiengesetz unter besonderer Berücksichtigung der ersten Durchführungsverordnung, in: Der Wirtschaftstreuhandler, 1937, S.414 (Zitierweise fortan: Spruchstelle)
 - 5) Vgl. z.B. a. Schlegelberger-Quassowski, § 141 Anm.9 u. § 135 Anm.12
 - 6) A.M.z.B.: Adler, H.: Verantwortlichkeit, S.160; "... falls nicht höchstrichterliche Entscheidungen entgegenstehen..."; Adler, H.: Berufung, S.345; "... eine starre Festlegung der Praxis, die auf Grund der Entscheidungen der Spruchstellen unbedingt entstehen würde..."; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.760, wo davon die Rede ist, daß bestimmte Fachgutachten des IdW durch ein Urteil des Bundesgerichtshofes "überholt" seien, was aber nur der Fall sein könnte.

und sich mit ihnen auseinandersetzen. Tut er dies nicht, so macht er sich gegebenenfalls schadensersatzpflichtig, allerdings aber auch nur dann, wenn sich im Schadensersatzprozeß das urteilende Gericht zur Ansicht des Gerichtes, das die Streitfrage früher entschieden hat, bekennt.

Man kann also zwar nicht davon sprechen, daß die Entscheidung eines Gerichtes in einer Frage der Abschlußprüfung die Rechtslage nicht verändert, muß aber betonen, daß diese gerichtliche Entscheidung kein Recht setzt und keine verbindliche Wirkung für einen "außenstehenden" Abschlußprüfer hat. Kommt es zu einem Schadensersatzprozeß, so wird der "außenstehende" Abschlußprüfer, der das Urteil nicht beachtet hat, nicht "so sehr" deshalb verurteilt, weil er es nicht beachtet hat, sondern deshalb, weil das über den Schadensersatzanspruch befindende Gericht die Streitfrage in dem gleichen Sinn entscheidet wie das frühere Gericht.

322213. Die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer

Die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer geben nach unserer Definition dann Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung wieder, wenn sie Gewohnheitsrecht enthalten. Es ist also etwas vorschnell, zu sagen: "Diese Gutachten können mit Rechts als Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung bezeichnet werden...¹⁾", denn die Gutachten selbst sind bestimmt keine Rechtsquelle²⁾, die in ihnen zum Ausdruck kommenden Gedanken sind entweder Gewohnheitsrecht oder nicht, sie werden es nicht etwa dadurch, daß sie in die Fachgutachten aufgenommen werden.

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 95:

wenn der Abschlußprüfer verpflichtet wäre, die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes als für sich maßgebend zu betrachten.

1) Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 11

2) Vgl. z. B. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 53: "Fachgutachten an sich können niemals zwingende Rechtsvorschriften schaffen."; Adler-Düring-Schmalz: 3. Aufl., § 141 Tz. 3; Hagest, K.: a. a. O., S. 454: "... die Fachgutachten ... haben nicht den Charakter zwingender Vorschriften, legen aber die Grundsätze der Berufsauffassung in Bilanzierungs- und Prüfungsfragen gutachtlich fest."; Elmendorff, W.: Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1948, S. 27: "... die Fachgutachten können kein neues Handels- oder Bilanzierungsrecht schaffen." (Zitierweise fortan: Aufgaben); Nefflin, H.: a. a. O., S. 33; Adler, H.: zitiert in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 6; Bundesgerichtshof: a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1961, S. 242, das die in dem Fachgutachten Nr. 13/1933 geäußerte Auffassung "als eine von den Wirtschaftsprüfern ganz überwiegend geteilte Forderung ihres Fachinstituts" wertet.

Das muß klar gesehen werden. So schreibt auch MELLEROWICZ, der Abschlußprüfer könne sich an die in den veröffentlichten Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer vertretenen Auffassungen halten, "die nicht auf Widerspruch gestoßen sind. Allerdings unterliegt der Prüfer keiner rechtlichen Bindung zu solchen Auffassungen ..." 1)

Falsch ist es deshalb auch, davon zu sprechen, daß "eine ganze Anzahl von Fragen ... durch Fachgutachten geklärt" 2) sei, denn geklärt können diese Fragen durch Fachgutachten nicht werden, sondern nur behandelt und erörtert. So sprach man bei der erstmaligen Einsetzung eines Fachausschusses im Jahr 1932 auch nur davon, daß dieser die Aufgabe erhalten habe, "Zweifelsfragen grundsätzlicher Natur, die sich bei der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer als Bilanzprüfer nach Maßgabe der Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 ergeben, zu beraten." 3)

Würde sich der Abschlußprüfer in der Entscheidung der Frage, ob er den Bestätigungsvermerk einschränken oder versagen soll, durch ein Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, das kein Gewohnheitsrechts wiedergibt, gebunden fühlen und deshalb von seinem Ermessen keinen Gebrauch machen, so würde seine Entscheidung ermessensfehlerhaft zustande kommen 4), da er in Wirklichkeit durch solche Gutachten nicht gebunden wird. 5)

Auch macht sich der Abschlußprüfer durch die Nichtbeachtung eines Fachgutachtens nicht schadensersatzpflichtig und kann auf der anderen Seite auch durch Beachtung der in den Fachgutachten vertretenen Ansichten nicht immer Regressansprüchen begegnen, was in den Stellungnahmen zu diesem Problem meist übersehen wird. 6)

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.15; vgl. a.Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.181/182

2) Schneider, K.: Grundsätze, S.141; vgl. a.Koppe, R.: a.a.O., S.82; "geregelt"

3) o.V., Fachliche Rundschau, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1932, S.267

4) Vgl. a.S.86 u.90

5) Vgl. a.Baumbach-Hueck, § 167 Anm.7; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.759/760; Elmendorff, W.: Aufgaben, S.27

6) Vgl. dazu z.B. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.54; Nefflin, H.: a.a.O., S.11; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S.1338; Adler, H.: Verantwortlichkeit, S.160; Elmendorff, W.: Aufgaben, S.27; "... können die Fachgutachten für den Wirtschaftsprüfer ... in Zweifelsfällen eine Entlastung dadurch sein, daß er sich auf sie berufen kann."

Von einer Verpflichtung zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks in dem Fall, "daß ein Unternehmen bei der Bilanzierung einer Kommentarmeinung, die von einer Stellungnahme des Hauptausschusses abweicht, gefolgt ist", wenn "hierdurch eine Beeinträchtigung der Interessen der Gläubiger oder Aktionäre eintritt" ¹⁾, kann also keine Rede sein.

Die Aufgaben der Fachgutachter und ihre Wirkungen liegen auf anderem Gebiet. ADLER ²⁾ und ELMENDORFF ³⁾, in jüngerer Zeit auch SCHNEIDER ⁴⁾, haben dazu grundlegende Ausführungen gemacht, das Institut der Wirtschaftsprüfer hat seine Meinung zu den Aufgaben und der Bedeutung der Fachgutachten in den Hand- und Jahrbüchern, aber auch in seinen Fachgutachtensammlungen, so in der von 1948 ⁵⁾ und 1956 ⁶⁾ geäußert. Danach haben die Fachgutachten die Aufgabe, eine einheitliche Berufsausübung in grundsätzlichen Fragen "von großer allgemeiner Bedeutung" zu sichern. ⁷⁾ Sie "legen die Berufsauffassung in Prüfungs- und Bilanzierungsfragen dar" und "sollen den Wirtschaftsprüfer ... in seiner Aufgabe unterstützen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung zu vertreten." ⁸⁾

Auch die einschlägige Literatur dient der Bildung, Feststellung und Klärung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. ⁹⁾ Sie kann zwar "allergrößtenteils nicht mit der Berufsauffassung ... identifiziert werden" ¹⁰⁾, erörtert aber die zahlreichen noch bestehenden Zweifelsfragen, versucht, zu einer einheitli-

1) HFA 9/50, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S.142; vgl. a.Neflin, A.: a.a.O., S.11

2) Zitiert in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956 S.6 u.7

3) Elmendorff, W.: Aufgaben, S.25 - 28

4) Schneider, K.: Grundsätze, S.141-142

5) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, a.a.O.

6) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, a.a.O.

7) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S.5; vgl. a.Singer, E.: a.a.O., S.22; Hagest K.: a.a.O., S.454; Hertlein, A.u.Meisner, K.: a.a.O., S.89; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.64

8) Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S.1338; vgl. a.Semler, J.: Ergebnisse der bisherigen Pflichtrevisionen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.9 (Zitierweise fortan: Ergebnisse); Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.53 u.56

9) Vgl. z.B. a.Schneider, K.: Grundsätze, S.141; Zimmermann, E.: a.a.O., S.148; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.56-58; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.759/760

10) Zedelmaier, H.: a.a.O., S.12

chen Meinung zu kommen und grundsätzliche Regeln aufzustellen. An Hand der Literatur läßt sich besonders gut feststellen, ob ein Rechtsgedanke sich so weit durchgesetzt hat, daß er als Gewohnheitsrecht angesehen werden kann.

32222. Entstehung und Aufgaben der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung

Hauptaufgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung soll es, soweit sie nicht aus gesetztem Recht bestehen, sein, die knappen Vorschriften des Gesetzes über die Abschlußprüfung zu unterstützen und zu ergänzen. ¹⁾ Nicht dagegen ist an eine Brechung der gesetzlichen Vorschriften durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung gedacht.

Die Unterstützung und Ergänzung der gesetzlichen Vorschriften soll den Abschlußprüfern ihre Arbeit erleichtern helfen ²⁾, zur Rechtssicherheit beitragen ³⁾ und eine einheitliche Vornahme der Abschlußprüfung ⁴⁾ und damit einen einheitlichen Aussagewert des Testats bei allen Prüfungen gewährleisten.

Träger der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung ist nicht etwa nur das Institut der Wirtschaftsprüfer ⁵⁾, Träger ist vielmehr die Allgemeinheit, zumindest die beteiligten Kreise, also auch die geprüften Unternehmen. Eine dauernde, gleichförmige, allgemeine und auf Rechtsgeltungswillen beruhende Übung der Wirtschaftsprüfer allein könnte nicht zur Bildung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung als Gewohnheitsrecht führen. ⁶⁾

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung entstehen entweder auf Grund gesetzlicher Normierung durch die gesetzgebenden Organe oder nach den für das Entstehen von Gewohnheitsrecht geltenden Regeln.

1) Vgl. a. Karoli, R.: Praxis, S. 46; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Vorschläge, S. 69; Göttelmann, G.: a. a. O., S. 55; Bussmann, K. F.: a. a. O., S. 93

2) Vgl. z. B. a. Beham, P.: a. a. O., S. 8

3) Vgl. Schneider, K.: Grundsätze, S. 141: "Bedürfnis nach Klarstellung der jeweils geltenden Normen".

4) Vgl. a. Hagest, K.: a. a. O., S. 450

5) Vgl. Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 89: "Träger der Berufsauffassung ist das Institut der Wirtschaftsprüfer..."

6) Unrichtig insofern Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 11: "Diese Gutachten können mit Recht als Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung bezeichnet werden, weil sie von der Mehrzahl der Abschlußprüfer als richtig anerkannt werden und auch tatsächlich nach ihnen gehandelt wird... Eine ordnungsmäßige Abschlußprüfung liegt dann vor, wenn jene Grundsätze bachtet wurden, die von der Mehr-

Als Rechtssätze sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung allgemein verbindlich und daher von jedermann zu beachten.¹⁾

Die Verwirklichung des oben erwähnten Vorschlages des Instituts der Wirtschaftsprüfer, gesetzlich festzulegen, daß die Abschlußprüfung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu entsprechen habe, hätte an dieser Sach- und Rechtslage nichts geändert. Auch nach einer, vom Gesetzgeber wohl deshalb nicht vorgenommenen gesetzlichen Normierung, weil diese Grundsätze noch zu wenig entwickelt sind²⁾, der Ermessensbereich des Abschlußprüfers nicht unnötig eingeschränkt und der Bildung von Gewohnheitsrecht kein allzu großer Vorschub geleistet werden sollte, hätten zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung nur das gesetzte Recht und das Gewohnheitsrecht gehört. Eine solche gesetzliche Normierung hätte nicht etwa eine Art Ermächtigung des Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Erlass von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung bedeutet.

Diese Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung schränken den prüferlichen Ermessensspielraum ein bzw. bestimmen sie seine Grenzen und regeln die Ausübung des Ermessens innerhalb dieser Grenzen.³⁾ Für das dem Prüfer bei der Frage der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes zustehende Ermessen bedeutet das, daß dieses Ermessen nicht nur durch die allgemeinen Ermessensgrenzen bestimmt und eingegrenzt wird, sondern auch durch die speziellen Regelungen des Aktiengesetzes und durch ein eventuell vorhandenes Gewohnheitsrecht.

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 99:

zahl der ehrbaren und ordnungsmäßigen Prüfer entwickelt worden sind und durch diese auch Anerkennung finden."

1) Vgl. z.B. auch Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.22; Martens, H.-J.: a.a.O. S.542; Schneider, K.: Grundsätze, S.141; Bussmann, K.F.: a.a.O., S.88

2) Vgl. z.B. a.Elmendorff, K.: a.a.O., S.1/2

3) Vgl. a.Hertlein, A.u.Meisner, K.: a.a.O., S.89: "Das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers wird objektiv bestimmt durch die Berufsauffassung, d.h. durch die Grundsätze der Berufsausübung..."; Martens, H.-J.: a.a.O., S.542; Bussmann, K.F.: a.a.O., S.88; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.101: "... wird sich dieses Ermessen in den durch die herrschende Berufsauffassung und das geltende Recht gezogenen Grenzen halten."

4. DIE BEGRENZUNG DES PRÜFERLICHEN ERMESSENS DURCH DIE UNTERSCHIEDLICHEN ZIELRICHTUNGEN UND KONSEQUENZEN DER EINZELNEN PRÜFERLICHEN INSTRUMENTARIEN

Der Abschlußprüfer muß den Bestätigungsvermerk einschränken oder versagen, wenn er Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluß und (oder) den Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft zu erheben hat.

Der Ermessensspielraum, der dem Abschlußprüfer bei der Entscheidung der Frage nach der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes zusteht, wird - ganz allgemein - u. a. durch Zielsetzung und Zweck der Abschlußprüfung begrenzt; der Abschlußprüfer muß die für und gegen die verschiedenen Verhaltensweisen sprechenden Gründe im Sinne des Gesetzeszweckes abwägen und die zweckmäßigste ergreifen. ¹⁾

Man kann deshalb zur Frage nach der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes nicht Stellung nehmen, ohne wenigstens kurz auf die anderen, dem Abschlußprüfer neben dem Bestätigungsvermerk zur Verfügung stehenden Instrumentarien, deren Zielrichtungen und Konsequenzen und deren Beteiligung an der Zweckerfüllung der Abschlußprüfung einzugehen, auch wenn der Ermessensspielraum des Abschlußprüfers durch einzelne der angeführten Instrumentarien nur indirekt berührt werden sollte.

Bei Vorliegen von Einwendungen bieten sich dem Abschlußprüfer folgende Instrumentarien an, die noch näher untersucht werden sollen:

- a) die interne Verbesserung des Fehlers
- b) die Unterrichtung des Aufsichtsrates
- c) die Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand
- d) die Anrufung des Gerichtes nach § 169 AktG
- e) die Schlußbesprechung
- f) die Niederlegung des Prüfungsamtes
- g) der Bestätigungsvermerk
- h) der Prüfungsbericht.

Der Abschlußprüfer hat von diesen Instrumentarien einen ihrem Zweck gemäßen Gebrauch zu machen, um das Ziel der Abschlußprüfung, die Bestätigung der Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, zu erreichen. Der Abschlußprüfer hat also nicht "nur", wie manchmal behauptet wird, "das Mittel des Bestätigungsvermerkes, um den Vorstand zur Auf-

1) Vgl. S. 84

stellung eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses und Geschäftsberichtes zu veranlassen." ¹⁾ Ihm stehen vielmehr neben dem Bestätigungsvermerk auch noch andere Instrumentarien zur Verfügung.

41. Die interne Verbesserung des Fehlers

Es ist klar, daß der Abschlußprüfer einen Einwand nicht dadurch ausräumen kann, daß er selbst und eigenmächtig eine Verbesserung des aufgedeckten Fehlers vornimmt. Dazu ist er nicht berechtigt. Er würde damit in die dem Vorstand zustehende Befugnis zur Geschäftsführung eingreifen. Die Gesellschaftsorgane können also "de jure" ²⁾ Einwendungen des Abschlußprüfers gegen Jahresabschluß und Geschäftsbericht unberücksichtigt lassen, die "unmittelbaren Möglichkeiten" ³⁾ zur Beseitigung der Mängel sind gering.

In der Praxis geht aber von diesem Verlangen der Abschlußprüfer nach Beseitigung der aufgedeckten Mängel ein starker Druck auf die Gesellschaften aus, denn bei Nichtbeseitigung der Mängel müssen die Gesellschaften mit der Aufnahme der Mängel in den Prüfungsbericht und mit einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes rechnen, welche Maßnahmen sich negativ auf Ansehen und Kreditfähigkeit der Gesellschaften auswirken würden, weshalb die Gesellschaften "kaum mehr" ⁴⁾ die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen ohne oder mit eingeschränktem Bestätigungsvermerk riskieren. ⁵⁾

Nach § 167 Abs.1 AktG ist für die Frage, ob Einwendungen vorliegen, das abschließende Ergebnis der Prüfung maßgebend. Aus dieser Wendung des Gesetzeswortlautes wird allgemein eine Verpflichtung des Abschlußprüfers abgeleitet, vor Feststellung des abschließenden Ergebnisses bei Vorliegen von Einwendungen durch Besprechungen mit dem Vorstand zu versuchen, die Beseitigung der die "Einwendungen" begründenden Mängel zu erreichen. ⁶⁾

1) Adler-Düring-Schmaltz: 3. Aufl., § 140 Tz.16

2) Schwarz, M.: Bedeutung, S.109/110

3) Forster, K.-H.: Konzernforderungen, S.478

4) Zedelmaier, H.: a.a.O., S.55

5) Vgl. z.B. a.Baumbach-Hueck, § 167 Anm.9; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.753; Adler, H.u.Müller, H.-P.: a.a.O., S.155; Schwarz, M.: Bedeutung, S.109/110

6) Vgl. a.Hintner, O.: Praxis, S.107: "Der Gesetzgeber sieht aber offenkundig vor, daß wesentliche Einwendungen, die der Prüfer zu machen hat, zunächst mit

Diese Verpflichtung des Abschlußprüfers, einen Versuch zur internen Verbesserung des Fehlers durch die Gesellschaft zu unternehmen, gehört zu den bereits besprochenen ¹⁾ Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. ²⁾

Die Verpflichtung zum Versuch der internen Verbesserung besteht unserer Ansicht nach nur bei solchen Mängeln, die zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes führen können, sondern auch bei solchen, die lediglich Aufnahme in den Prüfungsbericht finden würden. ³⁾ Das folgt einmal aus den Aufgaben und der Stellung des Abschlußprüfers, zum anderen aus Zielrichtung und Konsequenzen des Prüfungsberichtes, dessen Beanstandungen den Aktionären und damit auch einer breiten Öffentlichkeit zur Kenntnis gebracht werden müssen. ⁴⁾

Diese Pflicht des Abschlußprüfers zum Versuch der Mängelbeseitigung und das in der Praxis vorherrschende Eingehen der Gesellschaften auf dieses vom Abschlußprüfer vorgebrachte Verlangen machen es schwer, an Hand der Statistiken über die in den veröffentlichten Bilanzen erschienenen uneingeschränkten, eingeschränkten und versagten Bestätigungsvermerke zu einem Urteil über die Bewährung der Abschlußprüfung zu kommen. Hierzu müßten nämlich auch alle die Fälle erfaßt werden können, in denen vom Abschlußprüfer zwar Mängel aufgedeckt, diese aber vor Zusammenstellung des abschließenden Ergebnisses der Prüfung beseitigt wurden oder lediglich im Prüfungsbericht angeführt worden sind. ⁵⁾

Den Abschlußprüfern obliegt diese Verpflichtung zur Veranlassung der internen Verbesserung aufgedeckter Fehler nicht erst in der Schlußbesprechung, weil die-

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 102:

dem Vorstand zu besprechen und Versuche zu ihrer Beseitigung zu unternehmen sind." Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 2; Teichmann, R.u.Koehler, W.: Aktien-gesetz (Kommentar), 3. Aufl., Heidelberg 1950, § 140 Erl. 2; Großmann, H.: a. a. O., S. 140

1) Vgl. S. 92 ff

2) Vgl. a. Weber, R.: a. a. O., S. 33; Klebba, W.: a. a. O., S. 238; "üblich"; HFA 1/53, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 165; "Nach allgemeiner Übung wird der Abschlußprüfer, bevor er den Bestätigungsvermerk versagt oder einschränkt, sich mit dem Vorstand ins Benehmen setzen und mit diesem zusammen beraten, ob eine Beseitigung der von ihm festgestellten Mängel ... möglich ist."

3) A. M.: Mellerowicz, K.: a. a. O., § 136 Anm. 13; "zu empfehlen"

4) Vgl. S. 159 ff

5) Vgl. a. Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 599

se den Abschluß der Prüfung bildet ¹⁾, nach einer internen Verbesserung eines Mangels, also nach einer Änderung von Jahresabschluß oder Geschäftsbericht, aber im Umfang der Änderung eine neue Prüfung erforderlich ist. ²⁾

Nach unserer Ansicht muß im Prüfungsbericht auch kurz darüber berichtet werden, welche Mängel vom Abschlußprüfer aufgedeckt wurden und dann von der Gesellschaft beseitigt worden sind. § 166 Abs.1 S.2 AktG steht dem nicht entgegen. Diese Berichtspflicht käme nicht nur dem Prüfer des nächsten Jahresabschlusses, sondern auch dem Aufsichtsrat, dem der Prüfungsbericht vorzulegen ist ³⁾, zugute, sie würde ihm seine gegenwärtigen und besonders seine zukünftigen Überwachungsaufgaben erleichtern helfen und ihm überhaupt erst eine gerechte Beurteilung der Geschäftsführung ⁴⁾ ermöglichen. Der Aktiengesellschaft hingegen entstünden durch diese Berichtspflicht keine Nachteile, weil der Aufsichtsrat in seinem Bericht an die Hauptversammlung auf solche inzwischen behobenen Mängel nicht eingehen muß. ⁵⁾

42. Die Unterrichtung des Aufsichtsrates

Beim Auftreten von Mängeln muß es immer die erste Reaktion des Abschlußprüfers sein, eine interne Verbesserung dieser Mängel zu versuchen. Eine Alternative hierzu steht ihm nicht zur Verfügung. Erst wenn der Vorstand sich weigert, die aufgedeckten Mängel zu beseitigen, darf der Abschlußprüfer von den anderen ihm zur Verfügung stehenden Instrumentarien Gebrauch machen.

Eines dieser Instrumentarien ist die Unterrichtung des Aufsichtsrates, um durch ihn und mit seiner Hilfe eine Beseitigung der Mängel zu erreichen.

Ob eine solche selbständige, schriftliche oder mündliche Unterrichtung des Aufsichtsrates durch den Prüfer überhaupt zulässig ist, ist in der Literatur nie geklärt worden. Auf Grund der gesetzlichen Vorschriften allein kann die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens nicht von vorneherein als selbstverständlich angenommen werden. Nach dem Gesetz haben die Abschlußprüfer, anders als in früheren Zei-

1) Vgl. S. 117 ff

2) § 162 Abs.3 S.1 AktG entsprechend; vgl. a. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 9

3) § 170 Abs.1 AktG; vgl. a. S. 150 ff

4) Vgl. a. Fachgutachten 7 /33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 66

5) § 171 Abs.2 S.3 AktG; vgl. a. S. 158 ff

ten ¹⁾, den Prüfungsbericht allein dem Vorstand vorzulegen ²⁾, der ihn dann seinerseits unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen hat. ³⁾ Daraus könnte geschlossen werden, daß es dem Abschlußprüfer verwehrt sein soll, sich direkt an den Aufsichtsrat zu wenden. Aus der Aufgabenstellung der Abschlußprüfung, aus der Abschlußprüfung als Hilfsfunktion der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates und aus der Organstellung des Abschlußprüfers kann aber geschlossen werden, daß der Abschlußprüfer berechtigt ist, sich unter Umgehung des Vorstandes direkt an den Aufsichtsrat zu wenden. Für bestimmte Fragen ist dieses Recht des Abschlußprüfers auch von der Literatur bejaht worden.

So wird dem Abschlußprüfer allgemein bei Verweigerung seines Auskunftsrechts, § 165 AktG, durch den Vorstand das Recht zugebilligt, sich an den Aufsichtsrat zu wenden, um durch diesen Abhilfe zu erreichen ⁴⁾, weil das Gericht nach § 169 AktG zur Entscheidung einer solchen Streitfrage nicht zuständig wäre und der Aufsichtsrat dem Vorstand gegenüber zwar kein "unbeschränktes" ⁵⁾, aber ein sehr weitgehendes Auskunftsrecht hat und dann seinerseits die erhaltenen Auskünfte an den Abschlußprüfer weitergeben kann. ⁶⁾ Weiter wird dem Abschlußprüfer ein Recht zur Unterrichtung des Aufsichtsrates dann zugebilligt, wenn er strafbare Handlungen des Vorstandes aufdeckt. ⁷⁾ Auch bei der Aufdeckung von offenbar unrichtiger Behandlung von Steuerfragen, "die unter Umständen geeignet ist, Steuerstrafen nach sich zu ziehen", soll der Abschlußprüfer berechtigt sein, "gegebenenfalls zweckmäßig in einem Sonderschreiben", den Aufsichtsrat zu unterrichten. ⁸⁾ Eine eindeutige Bejahung des Rechts des Abschlußprüfers auf Unterrichtung des Aufsichtsrates spricht das Gutachten Nr. 17/1933 ⁹⁾ aus, das sich mit der Vor-

1) Vgl. § 262 e Abs. 2 S. 1 HGB 1931: "Der Bericht ist dem Aufsichtsrat vorzulegen."; § 139 Abs. 2 AktG 1937: "Der Bericht ist dem Vorstand und dem Aufsichtsrat vorzulegen."

2) Vgl. § 166 Abs. 3 AktG

3) Vgl. § 170 Abs. 1 AktG

4) Vgl. z.B. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3

5) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16

6) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2

7) Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 273: "Pflicht der Berichterstattung an den Aufsichtsrat"; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 318/319

8) Fachgutachten 7/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 66

9) Vgl. Fachgutachten 17/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 81

lage von Zwischenprüfungsberichten an den Aufsichtsrat befaßt. Die veränderte Gesetzgebung ¹⁾ hat den Aussagewert dieses Gutachtens aber zumindest fraglich gemacht, worauf auch die Anmerkung zu diesem Gutachten aus dem Jahr 1956 hinweist, wo es u. a. heißt: "Der Abschlußprüfer hat ... den Bericht über eine Zwischenprüfung auch dem Vorstand, der in der Regel nach Sachkunde und Interesse sogar in erster Linie als Empfänger in Frage kommen wird, zuzuleiten." ²⁾

Wir haben schon darauf hingewiesen, daß der Vorstand "in erster Linie" Empfänger des Ersuchens des Abschlußprüfers, aufgedeckte Fehler zu beseitigen, ist. Eine mündliche oder schriftliche Unterrichtung des Aufsichtsrates außerhalb des Prüfungsberichtes - und nur davon ist hier die Rede -, kommt also in solchen Fällen nur dann in Frage, wenn der Vorstand sich weigert, die aufgedeckten Mängel zu beseitigen.

Einer Unterrichtung des Aufsichtsrates über aufgedeckte Mängel als "aliud" zu einer Erwähnung im Prüfungsbericht bzw. zu einer Berücksichtigung im Bestätigungsvermerk ³⁾ reden wir nicht das Wort. Über solcherart mitgeteilte Mängel würde weder die Hauptversammlung noch die Öffentlichkeit noch der Prüfer des nächsten Jahresabschlusses noch auch der Konzernabschlußprüfer etwas erfahren.

Nicht entschieden ist bisher die Frage, ob dem Recht des Abschlußprüfers auf Unterrichtung des Aufsichtsrates eine Verpflichtung gegenübersteht, oder ob es im einzelnen Fall dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlußprüfers überlassen ist, von diesem Instrument Gebrauch zu machen. Wir möchten aus der Organstellung des Abschlußprüfers folgern, daß seinem Recht eine Verpflichtung gegenübersteht, daß er also vor Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand bei Auskunftsverweigerungen ⁴⁾, vor der Anrufung des Gerichtes nach § 169 AktG ⁵⁾, vor der Schlußbesprechung ⁶⁾, vor der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes und vor der Aufnahme des aufgedeckten Mangels in den Prüfungsbericht ⁷⁾ durch Unterrichtung des Aufsichtsrates eine Beseitigung des aufgedeckten Mangels versuchen muß.

1) Vgl. S. 105 u. 153

2) Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Fachgutachtensammlung 1956, S. 81

3) Vgl. Westphal, H.: Die Publizität im Deutschen Konzernwesen und ihre Wahrung durch die Wirtschaftsprüfung, Kallmünz 1937 (Diss.), S. 77

4) Vgl. S. 107 ff

5) Vgl. S. 109 ff

6) Vgl. S. 117 ff

7) Vgl. S. 120 ff u. 150 ff

43. Die Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand

Für den Abschlußprüfer bilden die ihm nach § 165 Abs.1 bis 3 AktG vom Vorstand der geprüften Gesellschaft zu gewährende Einsichtnahme und Prüfung der Unterlagen und die ihm vom Vorstand zu erteilenden Aufklärungen und Nachweise die Grundlage des von ihm zu erteilenden Bestätigungsvermerkes. Ohne die ihm vom Vorstand nach § 165 Abs.2 AktG zu erteilenden Auskünfte wird der Abschlußprüfer in vielen Fällen nicht in der Lage sein, den Jahresabschluß und Geschäftsbericht richtig zu beurteilen und seine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit festzustellen. Die Auskünfte des Vorstandes bilden deshalb neben den Büchern, Schriften und Vermögensgegenständen für den Abschlußprüfer den Ausgangspunkt für den Bestätigungsvermerk. ¹⁾

Da die Abschlußprüfer weder die Möglichkeit haben, den Vorstand auf Erteilung der geforderten Auskünfte zu verklagen ²⁾, noch einen Streit über den Umfang des Auskunftsbereiches vor das nach § 169 AktG zuständige Gericht zu bringen ³⁾, bleibt ihnen bei Weigerung des Aufsichtsrates, seinerseits die Auskünfte vom Vorstand einzuholen ⁴⁾, nur die Möglichkeit der Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand nach § 407 Abs.1 S.1, 1. Halbs. AktG mit § 165 AktG ⁵⁾, um

1) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 5; Göttelmann, G. : a. a. O., S. 90

2) Vgl. z. B. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 1 u. 6. Das Gericht befaßt sich aber dann mit dem vom Vorstand behaupteten Recht auf Auskunftsverweigerung, wenn der Abschlußprüfer auf Grund dieser Verweigerung den Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat und die Gesellschaft daraufhin auf Erteilung des uneingeschränkten Vermerkes klagt. Ungenau deshalb Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 11, die von einer mittelbaren Nachprüfung nur im Ordnungsstrafverfahren sprechen.

3) Vgl. z. B. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 77 u. § 138 Tz. 16; Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 11

4) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3: "Zur Schlichtung solcher Streitigkeiten (über den Umfang der zu gewährenden Aufklärungen und Nachweise, Anm. d. Verf.) ist praktisch der Aufsichtsrat die richtige Stelle." vgl. a. S. 105

5) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16; Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 1. Für das frühere Recht vergleiche § 2 der 7. Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie, vom 8. Juni 1934, RGBI. I S. 491, und § 303 Abs. 1 mit § 138 Abs. 2 AktG 1937

ihr Auskunftsrecht durchzusetzen und eine Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks wegen dieser Auskunftsverweigerung¹⁾ und ihre Aufnahme in den Prüfungsbericht, § 166 Abs.1 S.2 AktG, zu vermeiden.

Derartige Anträge des Abschlußprüfers auf Einleitung eines Ordnungsstrafverfahrens sind nur Anregungen, da das Gericht von Amts wegen einzuschreiten hat, wenn es von einer Auskunftsverweigerung glaubhaft Kenntnis erhält.²⁾ Daraus kann man die große Bedeutung ersehen, die das Gesetz der Auskunftserteilung beimißt. Trotzdem wird der Abschlußprüfer nur nach Ausschöpfung der anderen ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeit³⁾, nämlich der Unterrichtung des Aufsichtsrates, verpflichtet sein, von dem Instrument des Antrages Gebrauch zu machen, da der Vorstand in jedem Fall von dem Urheber des Antrages erfahren wird und darunter dann das für die Abschlußprüfung notwendige Vertrauensverhältnis zwischen Abschlußprüfer und Vorstand leiden, wenn nicht gar zerstört werden wird.

Zweifelhaft kann sein, ob der Abschlußprüfer von diesem Instrument nach pflichtmäßigem Ermessen Gebrauch machen kann⁴⁾ oder ob er bei Auskunftsverweigerungen dazu verpflichtet ist, also keinen Ermessensspielraum hat. Wir möchten das letzte mit der Begründung annehmen, daß die Abschlußprüfung ja vorwiegend im Interesse der Öffentlichkeit erfolgt, die Öffentlichkeit aber ein berechtigtes Interesse an der Bestätigung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit eines Jahresabschlusses hat und nicht an der einschränkenden oder versagenden Bestätigung, daß vom Vorstand Auskünfte verweigert worden sind. Mit einer solchen Bestätigung könnte die Öffentlichkeit im Gegensatz zum Aufsichtsrat und zu den Aktionären, die in der Hauptversammlung von ihrem Fragerecht Gebrauch machen und dadurch eventuell eine Aufklärung über die Art der verweigerten Auskünfte erreichen könnten, gar nichts anfangen. Das Gericht könnte in diesem Stadium, nämlich nach Abschluß der Prüfung und Erteilung des Vermerkes, nicht mehr tätig werden, weil die Auskunftserteilung für den Abschlußprüfer jetzt keinen Sinn mehr hätte und weil er sie nach Abschluß der Prüfung auch gar nicht mehr verlangen könnte.

Aus dem Sinn und Zweck der Abschlußprüfung ist deshalb die gesetzlich nicht ausdrücklich normierte Pflicht des Abschlußprüfers abzuleiten, bei Auskunftsverwei-

1) Vgl. S.

2) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 407 Anm.2

3) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16: "Kann oder will der Aufsichtsrat die erforderlichen Auskünfte nicht erteilen, so besteht die Möglichkeit, daß der Vorstand durch Ordnungsstrafen ... zur Einhaltung seiner... Pflichten angehalten wird."

4) Vgl. S. 60 ff

gerungen eine Ordnungsstrafe gegen den Vorstand zu beantragen, wenn die Unter-
richtung des Aufsichtsrates nicht zur Erteilung der verlangten Auskünfte geführt
hat. 1)

44. Die Anrufung des Gerichtes nach § 169 AktG

441. Die bisherige Bedeutung dieses Instrumentes in der Praxis

"Die ganze Einrichtung ist und muß ein Fremdkörper in dem bisherigen Aufbau
der Pflichtprüfung bleiben", schrieb ADLER ²⁾ im Jahre 1935 zu dem Vorschlag
des Aktienrechtsausschusses der Akademie für Deutsches Recht ³⁾, Spruchstellen
zur Entscheidung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschluß-
prüfer zu schaffen. Und BUCHHOLZ meinte: "Gerade weil heute sowohl auf Sei-
ten des Vorstandes ... wie auf Seiten des Abschlußprüfers die Verantwortlichkeit
erhöhte Bedeutung hat, wird eine dritte Ausgleichsstelle (in Gestalt der geplan-
ten Spruchstelle, Anm.d. Verf.) sich kaum als notwendig erweisen können, wenn
nicht jene Verantwortlichkeit ihren Sinn verlieren soll." ⁴⁾ Aus der Sicht des Jah-
res 1964 schreibt KAROLI zu der Möglichkeit, Meinungsverschiedenheiten zwi-
schen Vorstand und Abschlußprüfer vor Gericht zu bringen: "Über die Wirksam-
keit der Spruchstelle ist ein Urteil schwer möglich, da sie bisher noch nicht in
Tätigkeit getreten ist. Trotzdem erscheint diese Einrichtung keineswegs überflüs-
sig, und das künftige Bewertungsrecht könnte durchaus Gelegenheit geben, diese
Schiedsstelle in Anspruch zu nehmen." ⁵⁾

Die Möglichkeit, Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlußprüfer und Vor-
stand gerichtlich entscheiden zu lassen, ist durch § 135 Abs.3 AktG 1937 erstmals
geschaffen worden ⁶⁾ und wurde in § 169 AktG 1965 mit kleineren Änderungen

1) Vgl. a. Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 356 für das HGB 1931; Adler, H.: Verant-
wortlichkeit, S. 163 (in anderem Zusammenhang): "Für pflichtwidriges Unter-
lassen einer Auskunftseinholung wird der Wirtschaftsprüfer haftbar gemacht wer-
den können..."; a. M.: Mellerowicz, K.: a. a. O., § 138 Anm. 7

2) Adler, H.: Berufung, S. 346

3) Vgl. Akademie für Deutsches Recht, a. a. O.

4) Buchholz, P.: a. a. O., S. 150

5) Karoli, R.: Stellung, S. 398

6) § 30 der 1. Durchführungsverordnung zum Aktiengesetz vom 29. September 1937,
RGBl. I S. 1026, ber. S. 1140. Schon bald nach Einführung der Pflichtprüfung
durch die Notverordnung war darauf hingewiesen worden, daß der Abschlußprü-

beibehalten, obwohl dieses Verfahren bisher keine Bedeutung erlangt hat.¹⁾ Bekanntgeworden ist nur die Entscheidung des Bundesgerichtshofes vom 31. Mai 1965.²⁾ Die Spruchstelle hat sich also bisher nicht als "das wirksamste Mittel" des Abschlußprüfers erwiesen, "um gegen etwaige Mißstände einzuschreiten"³⁾; das Fehlen einer Rechtskontrolle ist von den Vorständen und Abschlußprüfern nicht also "schmerzlich"⁴⁾ empfunden worden, wie das mancherorts geglaubt worden war.⁵⁾ Wir meinen nicht, daß es an Möglichkeiten und Notwendigkeiten zur Anrufung der Spruchstellen bisher gefaßt hat, sondern daß die Abschlußprüfer sich bisher - vielleicht auch deshalb, weil sie dann damit hätten rechnen müssen, nicht wiedergewählt zu werden⁶⁾ - gescheut haben, von diesem Instrument der Anrufung des Gerichtes Gebrauch zu machen. Wir können deshalb nicht wie KAROLI⁷⁾ in der bisherigen Nichtinanspruchnahme der Spruchstellen einen Beweis für die bisherige erfolgreiche Tätigkeit der Abschlußprüfer sehen; dagegen sprechen schon einfache statistische Überlegungen. Anzunehmen ist, daß die nach § 169 AktG zuständigen Gerichte auf Grund der in vieler Hinsicht verschärften Bestimmungen des AktG 1965, besonders der §§ 258 ff und 256 AktG, mehr als bisher mit Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlußprüfern und Vorständen beschäftigt werden.⁸⁾

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 109:

fer den Richter nicht ersetzen könne und das Fehlen einer Rechtskontrolle "um so schmerzlicher" sei, "als sie die Herausbildung der Rechtseinheit verhindert, die im Bilanzwesen besonders wichtig ist". (Nußbaum, A.: a. a. O., S. 2584; vgl. a. Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 316: "... müßte eine Instanz vorhanden sein, die zur Klärung der Streitfragen ... angerufen werden könnte. Es wäre auf diese Weise möglich, eine Gewähr dafür zu erhalten, daß die Verstöße gegen Gesetzesvorschriften, soweit sie vom Prüfer ermittelt werden können, tatsächlich behoben werden.") Vgl. a. Schmölder, K.: Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1950, S. 301 (Zitierweise fortan: Rechnungslegung)

- 1) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 76; Baumbach-Hueck, § 169 Anm. 2; Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 274; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 396; Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S. 18
- 2) Bundesgerichtshof, a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 429 - 431
- 3) Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 135 Vorbem.
- 4) Nußbaum, A.: a. a. O., S. 2584
- 5) Vgl. Adler, H.: Berufung, S. 345
- 6) Vgl. a. Schwantag, K.: a. a. O., S. 15
- 7) Vgl. Karoli, R.: Stellung, S. 394
- 8) Vgl. a. Westrick, P.: a. a. O., S. 18

Die Aufgabe dieses Gerichtes sollte u. a. darin bestehen, dem Abschlußprüfer seine Aufgabe zu erleichtern ¹⁾, ihn auch unabhängiger gegenüber der der Prüfung unterliegenden Gesellschaft zu machen. ²⁾ Das nach § 169 AktG zuständige Gericht kann dem Abschlußprüfer zwar seine Entscheidung, ob er den Bestätigungsvermerk einschränken oder versagen soll, nicht abnehmen, es kann aber durch Klärung streitiger Rechtsfragen dazu beitragen, daß die Voraussetzungen für eine solche Entscheidung des Abschlußprüfers geschaffen werden, indem es die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit von Jahresabschluß und Geschäftsbericht durch seine Entscheidung der streitigen Fragen indirekt entweder bestätigt oder verneint und damit dem Abschlußprüfer Klarheit über den Umfang der im Jahresabschluß und Geschäftsbericht vorhandenen Mängel vermittelt. So kann das Gericht dem Abschlußprüfer die im Einzelfall sehr schwierige Entscheidung der Frage abnehmen, ob der Vorstand zu Recht oder zu Unrecht von der Schutzklausel des § 160 Abs. 4 Satz 3 AktG Gebrauch gemacht hat. Hat der Vorstand nämlich zu Unrecht von der Schutzklausel Gebrauch gemacht, muß der Abschlußprüfer den Vermerk einschränken und in der Einschränkung die dem Erläuterungsbericht fehlenden Angaben nachholen. ⁴⁾

442. Die Zuständigkeit des Gerichtes

Streitig war einmal, ob auch Meinungsverschiedenheiten über den Lagebericht vor das Gericht gebracht werden können. ⁵⁾ ADLER-DÜRING-SCHMALTZ haben dies mit der Begründung verneint, daß es sich beim Lagebericht "vorwiegend um die persönliche Beurteilung der Lage der Gesellschaft durch den Vorstand handelt"; sie halten eine Nachprüfung nur im Fall der Versagung des Bestätigungsvermerkes wegen offensichtlich falscher Darstellung im Lagebericht für möglich. ⁶⁾ Wir halten diese Ansicht für zu eng; das Gericht entscheidet auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung der Bestimmungen über den Lagebericht, § 169

1) Vgl. z. B. Bundesgerichtshof: a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 431: "Um dem Abschlußprüfer die Verantwortung für die richtige Auslegung der Gliederungsvorschriften abzunehmen, ist in § 135 Abs. 3 AktG ... die Arufung einer staatlichen Spruchstelle vorgesehen."

2) Vgl. a. Adler, H.: Berufung, S. 346

3) Vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 169 Anm. 3; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 756; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 82

4) Vgl. S. 190

5) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 81

6) Vgl. ebd., § 135 Tz. 81

Abs. 1 AktG, soweit sie einer Nachprüfung durch den Abschlußprüfer unterliegen.¹⁾

Auch in der viel erörterten Frage, in welchem Umfang dem Gericht die Entscheidung von Bewertungsproblemen unterliegt²⁾, sollte zumindest heute, nach Einführung der Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung, §§ 258 ff AktG, Klarheit herrschen. Würde man dem nach § 169 AktG zuständigen Gericht die Entscheidung von Bewertungsfragen nicht zubilligen, müßte der Abschlußprüfer bei Meinungsverschiedenheiten über Bewertungsfragen seinen Bestätigungsvermerk einschränken oder versagen und es den Aktionären überlassen, durch einen Antrag auf Sonderprüfung, durch die Sonderprüfung und eine evtl. nachfolgende gerichtliche Entscheidung die Bewertungsfrage klären zu lassen. Das nach § 260 AktG zuständige Gericht wäre dazu in jedem Fall berechtigt, hätte die anzusetzenden Werte oder Beträge gegebenenfalls zu schätzen, § 260 Abs. 2 Satz 3 AktG. So würde ein Ergebnis erreicht, das auf kürzerem und billigerem Wege hätte erreicht werden können. Die §§ 258 ff AktG wären außerdem auf einen Fall angewendet, für den sie eigentlich gar nicht geschaffen wurden. Denn ihnen liegt ja als Regelfall der gedachte Tatbestand zugrunde, daß der Abschlußprüfer trotz z.B. unzulässiger Unterbewertung im Jahresabschluß den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt und dann entweder auch der Sonderprüfer zu diesem Ergebnis kommt, wogegen sich dann die Aktionäre durch Antrag auf gerichtliche Entscheidung zur Wehr setzen, oder der Sonderprüfer unzulässige Unterbewertung feststellt und daraufhin die geprüfte Gesellschaft Antrag auf gerichtliche Entscheidung stellt.

Einige Autoren wollen nach § 169 AktG mögliche gerichtliche Entscheidungen von Meinungsverschiedenheiten auf solche Fälle beschränkt sehen, in denen es darum geht, ob Einwendungen vorliegen oder nicht³⁾; in den anderen Fällen fehle dem

1) Vgl. S. 30, 31

2) Vgl. z.B. Godin-Wilhelmi, § 169 Anm. 2; Baumbach-Hueck, § 169 Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 11; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 80; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 756; Adler, H.: Spruchstelle, S. 414; Karoli, R.: Stellung, S. 398: "Nach richtiger Ansicht kann auch ein Streit über Bewertungsfragen vor das Gericht getragen werden, obgleich es sich hierbei häufig um Schätzungen handeln wird, die auf tatsächlichem Gebiet liegen."

3) Vgl. z.B. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 23: "Eine Meinungsverschiedenheit über die Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht begründet die Anrufung der Spruchstelle, wenn die Abschlußprüfer auf Grund der von ihnen vertretenen Auslegung eine Einwendung erheben zu müssen glauben, die der Erteilung einer uneingeschränkten Bestätigung entgegensteht."; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 86

Abschlußprüfer das Rechtsschutzbedürfnis. ¹⁾ Auch diese Auffassung erscheint uns zu eng und vom Gesetz nicht gestützt. Außerdem würden dabei die Interessen der Gesellschaft unberücksichtigt gelassen, die dahin gehen, auch einen von Beanstandungen des Abschlußprüfers freien Prüfungsbericht zu erhalten, weil Aktionäre und Öffentlichkeit von solchen Beanstandungen über den Bericht des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung erfahren müßten ²⁾, was zu einer Schädigung von Ansehen und Kredit der Gesellschaft führen könnte. Es ist deshalb daran festzuhalten, daß das Gericht nach § 169 AktG für alle sich auf das Prüfungsergebnis auswirkenden Meinungsverschiedenheiten zwischen den Abschlußprüfern und der Gesellschaft über die Auslegung der Bestimmungen über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht zuständig ist.

Aus der von uns aufgezeigten Stellung der Fachgutachten in unserem Rechtssystem ³⁾ ergibt sich, daß der Abschlußprüfer auch in gutachtlich bereits "geklärten" Fragen das Gericht noch anrufen kann.

443. Folgen der gerichtlichen Entscheidung

Dem nach § 169 AktG ergehenden Beschluß des Gerichtes kommt nur materielle Rechtskraft unter den Parteien zu. Das Gericht spricht weder eine Verpflichtung der Gesellschaft noch eine Verpflichtung des Abschlußprüfers aus, gemäß der Rechtsansicht des Gerichtes zu handeln, also z.B. den Jahresabschluß abzuändern oder den Bestätigungsvermerk uneingeschränkt zu erteilen ⁴⁾; das Gericht kann auch z.B. nicht die Nichtigkeit des Jahresabschlusses feststellen. ⁵⁾ Die materielle Rechtskraft des Urteils bedeutet, daß ein anderes Gericht in derselben Sache zwischen denselben Parteien keine andere Entscheidung als das erste Gericht treffen kann. Es kann also entscheiden, darf aber von der Entscheidung des ersten Gerichtes nicht abweichen. Schränkt der Abschlußprüfer also z.B. auf Grund des Urteiles des ersten Gerichtes seinen Bestätigungsvermerk ein, weil das Gericht ihn in seiner Rechtsansicht über die Auslegung einer Bestimmung bestätigt und der Vor-

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 86

2) Vgl. S. 159 ff

3) Vgl. S. 96 ff

4) Vgl. dazu auch Baumbach-Hueck: § 169 Anm. 6; zum teilweise entgegenstehenden früheren Recht: Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 135 Erl. 3; Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 12 u. § 140 Anm. 3; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 82; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 262

5) A. M.: Martens, H. -J.: a. a. O., S. 548

stand dieses Urteil nicht zum Anlaß genommen hat, den Jahresabschluß bzw. den Geschäftsbericht dieser Rechtsansicht entsprechend abzuändern, dann muß der Abschlußprüfer nicht befürchten, von dem Gericht, bei dem der Vorstand dann auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes Klage erhebt, mit der Begründung zur Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes verurteilt zu werden, daß die Rechtsansicht des früheren Gerichtes falsch und die des Vorstandes richtig sei.

444. Das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers bei Einsatz dieses Instrumentes

Diese für den Abschlußprüfer entscheidende Konsequenz der Anrufung des nach § 169 AktG zuständigen Gerichtes veranlassen die Frage, wann der Abschlußprüfer das Gericht anrufen kann und ob er verpflichtet ist, es anzurufen.

Bevor der Abschlußprüfer das Gericht anruft, muß er versuchen, seine Rechtsansicht durch Einsatz der anderen Instrumentarien, nämlich durch die interne Verbesserung des Fehlers und durch die Unterrichtung des Aufsichtsrates, durchzusetzen. ¹⁾ Hierbei steht ihm kein Ermessensspielraum zu. Die Beantragung einer Ordnungsstrafe kann als Instrument vor Anrufung des Gerichtes deshalb nicht in Frage kommen, weil das Gericht für Auskunftsverweigerungen nicht zuständig ist. ²⁾ Hat der Abschlußprüfer eine interne Verbesserung des Fehlers wegen der entgegenstehenden Rechtsansicht des Vorstandes nicht erreichen können und hat auch die Unterrichtung des Aufsichtsrates nicht zu einer Beseitigung des Mangels geführt, so steht der Abschlußprüfer nun vor der Frage, ob er den Bestätigungsvermerk einschränken oder versagen bzw. den Mangel in den Prüfungsbericht aufnehmen soll oder ob er das nach § 169 AktG zuständige Gericht anrufen soll.

Im Gegensatz zu andern ³⁾ sind wir der Ansicht, daß der Abschlußprüfer oder der

1) Vgl. a. Arndt, P.: a. a. O., S. 53: "Es gehört zu den Grundsätzen der Berufsausübung, daß der Abschlußprüfer vor Anrufung der Spruchstelle versucht, die bestehenden Meinungsverschiedenheiten durch Besprechungen mit Vorstand und Aufsichtsrat zu beseitigen."

2) Vgl. S. 60, 61, 107 u. 174

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 13: "Ruft während des Rechtsstreites der Prüfer oder die Gesellschaft die Spruchstelle an..."; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 86; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 10; Arndt, P.: a. a. O., S. 54: "Die Anrufung der Spruchstelle wird regelmäßig vor Abgabe des Prüfungsurteils zu erfolgen haben."

Vorstand das Gericht nur bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerkes ¹⁾ anrufen können. ²⁾ Nach Vorlage des Prüfungsberichtes an den Vorstand, § 162 Abs. 3 S. 1 AktG, bleibt dem Vorstand die Klage auf Erteilung des uneingeschränkten bzw. eingeschränkten Bestätigungsvermerkes und die Klage auf Abänderung des Prüfungsberichtes, während der Abschlußprüfer nach Vorlage des Prüfungsberichtes schon deshalb nicht mehr nach § 169 AktG klagen könnte, weil es ihm - wie übrigens auch der Gesellschaft, aber dieser aus einem anderen Grund - an einem Rechtsschutzbedürfnis fehlt.

Ist vor dem nach § 169 AktG zuständigen Gericht eine Klage anhängig, so muß der Prüfer mit der Abgabe des Prüfungsurteiles und der Erteilung des Bestätigungsvermerkes bis zur rechtskräftigen Entscheidung dieses Gerichtes warten. ³⁾ Er hat also auch hier nicht nach pflichtmäßigem Ermessen zu entscheiden. Die Erörterung der Frage, ob der Jahresabschluß vor Abschluß des gerichtlichen Verfahrens festgestellt werden kann ⁴⁾, erübrigt sich deshalb, denn ein nicht geprüfter Jahresabschluß kann nicht festgestellt werden, § 162 Abs. 1 S. 2 AktG, ein ohne Prüfung festgestellter Jahresabschluß wäre nichtig, § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG.

Eine ganz bedeutende und trotzdem bisher noch nirgendwo eingehender behandelte Frage ist die, ob die Anrufung des Gerichtes im pflichtmäßigen Ermessen Ermessen des Abschlußprüfers liegt oder ob er dazu verpflichtet ist, wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und dem Vorstand über die Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung über den Jahresabschluß oder Geschäftsbericht auftreten, die zu einer Fehlerhaftigkeit von Jahresabschluß oder Geschäftsbericht führen können. In dieser Frage gehen die Ansichten, soweit es sie überhaupt gibt, ziemlich weit auseinander. Manche Autoren lehnen eine Verpflichtung des Abschlußprüfers ab ⁵⁾, andere wollen ihn nur bei Vorliegen ganz bestimmter Tatbestände für ver-

1) Vgl. a. Großmann, H.: a. a. O., S. 140: "Der Bestätigungsvermerk ... schließt die Prüfung durch den Abschlußprüfer endgültig ab."

2) Vgl. a. Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 140 Erl. 2: "Erst wenn alle diese Wege (Anrufung der Spruchstelle usw., Anm. d. Verf.) erschöpft sind, ohne daß die Einwendungen sich erledigt haben, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen oder einzuschränken. ..."; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 89; Großmann, H.: a. a. O., S. 140

3) A. M. zum Teil: Arndt, P.: a. a. O., S. 54: "Diese Handhabung wird sich auch empfehlen, wenn. ..."

4) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 89

5) Vgl. z. B. Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 13; HFA 9/50, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 142; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 84; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 756

pflichtet halten ¹⁾, wieder andere bejahen eine solche Verpflichtung. ²⁾

Als Organ der Aktiengesellschaft ist der Abschlußprüfer verpflichtet, Schaden von der Gesellschaft abzuhalten, die Gesellschaft vor Schädigungen ihres Ansehens und Kredites zu bewahren. Dazu gehört auch, daß er bei Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und der Gesellschaft über die Auslegung einer Bestimmung über den Jahresabschluß und Geschäftsbericht vor der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes auf Grund der dieser Meinungsverschiedenheit zugrunde liegenden Einwendung, wohl aber auch vor der Aufnahme einer bestrittenen Beanstandung in den Prüfungsbericht, das nach § 169 AktG zuständige Gericht anruft und dann seiner Entscheidung die Entscheidung des Gerichtes zugrunde legt, wenn der durch die Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerkes oder durch die Aufnahme der Beanstandung in den Prüfungsbericht zu erwartende Schaden außer Verhältnis zu dem der Gesellschaft durch die Anrufung des Gerichtes drohenden Schaden steht. Dies wird z.B. bei Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschlußprüfer über die Berechtigung der Anwendung der Schutzklausel ³⁾ regelmäßig der Fall sein, so daß der Abschlußprüfer hier verpflichtet ist, das Gericht anzurufen. ⁴⁾

Steht der durch die Versagung, Einschränkung usw. zu erwartende Schaden nicht außer Verhältnis zu dem durch die Anrufung des Gerichtes drohenden Schaden, dann kann sich der Abschlußprüfer mit der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes oder der Aufnahme der Beanstandungen in den Prüfungsbericht begnügen. Stellt sich dann in einem anschließenden Rechtsstreit des Vorstandes gegen den Abschlußprüfer auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes oder auf Erstattung eines fehlerfreien Prüfungsberichtes oder auf Schadensersatz usw. heraus, daß die Meinung des Abschlußprüfers über die Auslegung der gesetzlichen Bestimmung falsch war, so wird er, wenn er von seinem Ermessen zur Anrufung des Gerichtes nach § 169 AktG einen pflichtmäßigen Gebrauch gemacht hat, nicht deshalb zum Schadensersatz verurteilt, weil er das Gericht nicht nach § 169

1) Vgl. z.B. Teichmann, R.u.Koehler, W.: a.a.O., § 135 Erl. 3: "Sowohl den Vorstand wie die Abschlußprüfer wird man zur Anrufung dann für verpflichtet halten müssen, wenn die Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob zwingende, zum Schutz der Gläubiger der AG oder im öffentlichen Interesse gegebene Vorschriften verletzt sind oder nicht."; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 16 bei Meinungsverschiedenheiten über die Anwendung der Schutzklausel

2) Vgl. z.B. Großmann, H.: a.a.O., S. 140; Schmölder, K.: Rechnungslegung, S. 301

3) Vgl. S. 111, 189 u. 190

4) Vgl. a. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 16

AktG angerufen hat, sondern deshalb, weil er den Bestätigungsvermerk fahrlässig rechtswidrig eingeschränkt oder versagt hat.

Der Abschlußprüfer hat also nach pflichtmäßigem Ermessen zu entscheiden, ob er bei Meinungsverschiedenheiten das Gericht anruft oder nicht. Die das Ermessen begrenzenden Pflichten ergeben sich aus dem Zweck der vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit, eine gerichtliche Entscheidung nach § 169 AktG herbeizuführen, aus dem Zweck der Abschlußprüfung und dem Interesse der daran Beteiligten an einem gesetz- und ordnungsmäßigen Jahresabschluß usw. und aus der Stellung des Abschlußprüfers gegenüber der der Prüfung unterliegenden Gesellschaft. Diese Überlegungen führen zu der Feststellung, daß der Abschlußprüfer in den meisten Fällen sein Ermessen nur dadurch pflichtgemäß wird ausüben können, daß er vor der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes wegen streitiger Einwendungen das nach § 169 AktG zuständige Gericht anruft.

45. Die Schlußbesprechung

Obgleich die Schlußbesprechung weder das prüferliche Ermessen begrenzt - etwa in dem Sinn, daß nur solche Einwendungen zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen dürften, die in der Schlußbesprechung vorgebracht wurden - noch auch Anhaltspunkte für die bei seiner Ausübung zu beobachtenden Pflichten liefert, soll, weil auch die Schlußbesprechung zum abschlußprüferlichen Instrumentarium gehört, der Vollständigkeit halber auch auf sie kurz eingegangen werden.

Die Schlußbesprechung des Abschlußprüfers mit dem Vorstand steht, wie schon ihr Name sagt, am Ende der Abschlußprüfung. Sie erfolgt nach völliger Durchführung der Abschlußprüfung und Herausarbeitung des abschließenden Ergebnisses der Prüfung durch den Abschlußprüfer. Im Fall der Aufdeckung von Mängeln durch den Abschlußprüfer sind ihr also u. U. - wenn der Vorstand sich geweigert hat, diese Mängel zu beseitigen usw. - schon die interne Verbesserung des Fehlers ¹⁾, die die Unterrichtung des Aufsichtsrates, die Beantragung einer Ordnungsstrafe gegen den Vorstand und die Anrufung des Gerichtes vorausgegangen.

Die Schlußbesprechung dient dazu, "die Prüfungsergebnisse zusammenfassend noch einmal ... mit den zuständigen Personen zu erörtern" ²⁾; sie dient damit

1) Vgl. a. Bussmann, K.F.: a. a. O., S. 143

2) Göttelmann, G.: a. a. O., S. 145

"der gegenseitigen Unterrichtung" ¹⁾. Sie dient aber nicht mehr dem Versuch des Abschlußprüfers, die Beseitigung von aufgedeckten Mängeln zu erreichen. ²⁾ In ihr werden vielmehr vom Abschlußprüfer das abschließende Prüfungsergebnis und die Prüfungsfeststellungen erörtert und erläutert, "deren Niederlegung im schriftlichen Bericht nicht notwendig ist, die aber für das geprüfte Unternehmen von Bedeutung sein können" ³⁾, die also keine Mängel im Sinne des Gesetzes zum Gegenstand haben, sondern z.B. bei der Prüfung vom Abschlußprüfer aufgedeckte Mängel in der Organisation der Unternehmung, die die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht nicht berühren, betreffen.

Die Schlußbesprechung ist eine Besprechung mit dem Vorstand, nicht mit dem Aufsichtsrat. Der Aufsichtsrat hat auf andere Weise die Möglichkeit, sich von den Abschlußprüfern über das Ergebnis der Prüfung unterrichten zu lassen. ⁴⁾

46. Die Niederlegung des Prüfungsamtes durch den Abschlußprüfer

Der Abschlußprüfer ist mit der der Prüfung unterliegenden Gesellschaft durch einen Werkvertrag, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hat, §§ 675, 631 ff BGB, verbunden. ⁵⁾ Zur Niederlegung seines Prüfungsamtes, die in § 163 Abs. 3 S. 2 AktG angesprochen ist, ist der Prüfer deshalb nur unter den Voraussetzungen des § 643 BGB oder bei schwerwiegender positiver Vertragsverletzung der Gesellschaft ⁶⁾ berechtigt.

Besonders aktuell wird die Frage der Niederlegung des Prüfungsamtes bei Auskunftverweigerungen durch den Vorstand. In einem solchen Fall ist der Prüfer, wenn die Unterrichtung des Aufsichtsrates ⁷⁾ und die Beantragung einer Ordnungsstrafe ⁸⁾

1) Göttelmann, G.: a. a. O., S. 145

2) A. M.: Göttelmann, G.: a. a. O., S. 145

3) Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 86

4) Vgl. § 171 Abs. 1 S. 2 AktG; vgl. z. B. a. Schwarz, M.: Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Düsseldorf 1964, S. 44 (Zitierweise fortan: Rechenschaftslegung); Baumbach-Hueck, § 171 Anm. 3

5) Vgl. a. S. 35, 36

6) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 163 Anm. 3

7) Vgl. S. 104 ff

8) Vgl. S. 107 ff

keinen Erfolg gehabt haben, berechtigt, den Werkvertrag mit der Gesellschaft zu kündigen. ¹⁾ Er ist aber nicht dazu verpflichtet, die Entscheidung steht vielmehr in seinem pflichtgemäßen Ermessen, d. h. er hat die Vor- und Nachteile der Kündigung im Hinblick auf den Zweck der Abschlußprüfung gegeneinander abzuwägen und dann zu entscheiden. In den meisten Fällen wird eine Kündigung des Vertrages mit der Gesellschaft keine Vorteile gegenüber einer Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerkes bringen.

Der Abschlußprüfer ist im übrigen nicht deshalb zur Kündigung berechtigt, weil der Vorstand vom Abschlußprüfer aufgedeckte Mängel nicht beseitigt. In einem solchen Fall bleibt ihm letztlich nur die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes und die Aufnahme der Einwendung in den Prüfungsbericht.

47. Der Bestätigungsvermerk

471. Der Bestätigungsvermerk als das Kernstück aktienrechtlicher Publizität

4711. Der Bestätigungsvermerk als Ergebnis eines Beurteilungsprozesses

Die von dem Bestätigungsvermerk zu erfüllenden Aufgaben machen ihn "zu einem in der Wirtschaft heute unentbehrlichen Instrument" ²⁾; er ist "das Kernstück der aktienrechtlichen Publizität" ³⁾.

Jede Prüfung dient der Beurteilung von Zuständen oder Tatbeständen; das Urteil ist ein wesentlicher Bestandteil einer jeden Prüfung, "da eine Prüfung ohne anschließende Urteilsbildung keine ökonomische Tätigkeit darstellt; die Prüfung kann daher als 'Beurteilungsprozeß' bezeichnet werden." ⁴⁾

Der Bestätigungsvermerk stellt - neben dem Prüfungsbericht - das hier angesprochene Urteil ⁵⁾ des Beurteilungsprozesses Abschlußprüfung dar.

1) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 6; Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2

2) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 87

3) Schwarz, M.: Bedeutung, S. 109; vgl. a. S. 37

4) Loitlsberger, E.: a. a. O., S. 68; vgl. a. S. 159

5) Vgl. z. B. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 77; Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 a Anm. 8; Beham, P.: a. a. O., S. 1; Fettel, J.: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 275; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 668

4712. Die Definition des Bestätigungsvermerkes

An Definitionen für den Ausdruck "Bestätigungsvermerk" fehlt es nicht. 1) Sie sind meist zutreffend, wenn sie auch häufig versäumen, zwischen Bestätigungsvermerk zu unterscheiden. So umfassen die meisten Definitionen den versagten Bestätigungsvermerk nicht, weil es nach verbreiteter Ansicht keinen "negativen Bestätigungsvermerk" geben soll. 2) Wenn wir das Wort Bestätigungsvermerk gebrauchen, so meinen wir damit sowohl den uneingeschränkten als auch den eingeschränkten und versagten Bestätigungsvermerk, also den Vermerk in allen seinen Ausprägungen. Diesen Vermerk könnte man etwa so definieren:

Der Bestätigungsvermerk ist das nach § 167 AktG vom Abschlußprüfer zu erbringende abschließende Urteil über den Grad der Gesetz- und Satzungsmäßigkeit der von ihm zu prüfenden Buchführung, Jahresbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und des Geschäftsberichts.

4713. Die Zielrichtung des Bestätigungsvermerkes

Der mit dem Bestätigungsvermerk unterzeichnete Jahresabschluß ist "für die Aktionäre, die Gläubiger und die weitere Öffentlichkeit ... die ... wichtigste Orientierungsgrundlage über die Gesellschaft ..." 3) Nie wird "die Öffentlichkeit" in den Untersuchungen zur Abschlußprüfung so häufig zitiert, wie auf die Frage, an wen sich der Bestätigungsvermerk richte. Während man nicht immer der Ansicht ist, daß die Abschlußprüfung vorwiegend im öffentlichen Interesse durchgeführt wird, ist man sich ganz einig darüber, daß der Bestätigungsvermerk für die Öffentlichkeit bestimmt ist 4), ein Widerspruch, den man noch nicht entdeckt, geschweige denn beseitigt hat.

1) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 78; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 107; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S. 178; Karoli-Tomföhrde, a.a.O., S. 170; Goerdeler, R.: Aussagefähigkeit, S. 108; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 1; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 4; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 754

2) Vgl. dazu S. 148 ff

3) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 752/ 753

4) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 78, 81 u. 86: "schlechthin Zeugnis gegenüber der Allgemeinheit", "... einem Instrument..., das nicht nur im Dienst der an der Bilanzprüfung unmittelbar Beteiligten steht, sondern auch im Dienst des Gesamtinteresses"; Adler, H.: Verantwortlichkeit, S. 162; Arndt, P.: a.a.O., S. 12; Zedelmaier, H.: a.a.O., S. 54; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 108; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S. 65 u. 176; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 4; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 2; Schle-

Nach unserer Ansicht wendet sich der Bestätigungsvermerk an die Öffentlichkeit, die Aktionäre, die Gläubiger und die Arbeitnehmer der geprüften Gesellschaft.¹⁾ Vorstand und Aufsichtsrat hingegen erhalten auf andere Weise und in weiterem Umfang Kenntnis von dem Ergebnis der Prüfung²⁾; den Aktionären bietet die indirekte Information durch den Bericht des Aufsichtsrates über das Ergebnis der Abschlußprüfung³⁾ keinen vollgültigen Ersatz für die Information durch den Bestätigungsvermerk, sie sind deshalb auch als Empfänger des Bestätigungsvermerkes anzusehen.

Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 120:

gelberger-Quassowski, § 140 Anm. 1 u. 4; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm. 1; Wanieck, O.: a. a. O., S. 271, 297 u. 303; Hintner, O.: Praxis, S. 107; Nertinger, J.: a. a. O., S. 131; Beham, P.: a. a. O., S. 73; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 752; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 507; David, W.: Problematik, S. 65; Buttmann, E.: a. a. O., S. 16; Goerdeler, R.: Aussagefähigkeit, S. 108; Goudekot, A.: a. a. O., S. 67; Heilbrunn, O.: Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1934, S. 103 (Zitierweise fortan: Bilanzprüfer); Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 668

- 1) Die Ansicht, daß die Publizitäts- und Prüfungsvorschriften auch im Interesse der Arbeitnehmer der geprüften Gesellschaft erlassen wurden, vertreten z. B. a.: Göttelmann, G.: a. a. O., S. 48; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 28; Semler, J.: Publizität, S. 453; le Coutre, W.: Revisionen, S. 74; Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 560; Beham, P.: Das öffentliche Interesse an der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1936, S. 457 (Zitierweise fortan: öffentliche Interesse); Klebba, W.: a. a. O., S. 31; Beham, P.: a. a. O., S. 123; Ertel, H. A.: a. a. O., S. 201; Wanieck, O.: a. a. O., S. 303; Großmann, H.: a. a. O., S. 5; Zedelmaier, H.: a. a. O., S. 22. Anderer Meinung z. B.: Caemmerer, E. v.: Publizitätsinteressen der Öffentlichkeit und Gesellschaftsrecht, in: Barz, C. H. u. a. (Hrsg.): Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a. a. O., S. 160: "Die Frage des Interesses der Arbeitnehmerschaft an der Unterrichtung über die Lage des Unternehmens kann hier ausgeklammert werden. Dieser Fragenkomplex wird durch die Gesetzgebung über die Mitbestimmung geordnet."; vgl. a. Greiffenhagen, H.: Problematik, S. 122; bei Castan, E.: a. a. O., S. 517 mit Nachweisen.

- 2) Vgl. S. 117 ff u. 150 ff

- 3) Vgl. S. 154 ff

4714. Die Beglaubigungsfunktion des Bestätigungsvermerkes

Der vom Abschlußprüfer erteilte Bestätigungsvermerk genießt eine Art öffentlichen Glaubens ¹⁾, er beglaubigt den Grad der Ordnungsmäßigkeit der jährlichen Rechnungs- und Rechenschaftslegung nach außen. ²⁾

4715. Die Darstellung des Prüfungsergebnisses durch den Bestätigungsvermerk

"Die Funktion des Testats besteht in der Mitteilung einer in ihrer Tragweite abgrenzbaren und verständlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Aussage über die Rechnungslegung der Gesellschaft." ³⁾ In seiner heutigen Form hat der Bestätigungsvermerk aber mehr Beglaubigungs- als Mitteilungsfunktion, macht also über das Ergebnis der Prüfung nur globale ⁴⁾ und deshalb begrenzte Aussagen, enthält keine detaillierte Mitteilung des Prüfungsergebnisses. Seine Aussagefähigkeit ist außerdem durch Gegenstand und Umfang der Prüfung begrenzt ⁵⁾, er stellt aus vielerlei Gründen kein apodiktisches Urteil dar. ⁶⁾ Nur in diesem Sinn und mit diesen Beschränkungen darf man davon sprechen, daß der Bestätigungsvermerk das Ergebnis der durchgeführten Abschlußprüfung zum Ausdruck bringt. ⁷⁾

1) Vgl.z.B. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.4: "Mit dem Bestätigungsvermerk muß die allgemeine Ordnungsmäßigkeit als erwiesen gelten."; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.752; Schwarz, M.: Bedeutung, S.108; Nertinger, J.: a.a.O., S.131; David, W.: Problematik, S.65; Karoli, R.: Praxis, S.45; vgl. a.S.68 und die dort angegebene Literatur

2) Vgl. a.Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.86; Loitsberger, E.: a.a.O., S.30

3) Martens, H.-J.: a.a.O., S.538

4) Vgl.z.B. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.178: "auf kürzeste Form zusammengedrängte Berichterstattung"; Saage, G.: a.a.O., S.100: "Globalurteile, wie sie im Bestätigungsvermerk üblich und wohl nicht zu umgehen sind"

5) Vgl. S.21 ff

6) Vgl. S.17 ff

7) Vgl. a.Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.86; Schwarz, M.: Bedeutung, S.108: "Da der Bestätigungsvermerk das zusammenfassende Ergebnis der Prüfung darstellt, ist deren Umfang und begrenzte Feststellungsmöglichkeit ... auch für die Auswirkung des Bestätigungsvermerks bedeutsam."; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.51; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm.3: "Résumé"; Wanieck, O.: a.a.O., S.275; Buttman, E.: a.a.O., S.18: "Es gibt damit das dürre Ergebnis der Prüfung wieder."; Goudek, A.: a.a.O., S.69

4716. Die Schaffung von Vertrauen durch den Bestätigungsvermerk

"Der Bestätigungsvermerk schafft Vertrauen" ¹⁾; er trägt "zur Stärkung des Vertrauens und zur Sicherung des harmonischen Ablaufs in der Wirtschaft bei, indem er den Grundsatz von Treu und Glauben und einer einwandfreien Geschäftsmoral unterstützt" ²⁾, er soll "eine Atmosphäre der Sicherheit und des Vertrauens im Wirtschaftsverkehr begründen helfen, indem er den öffentlichen Glauben gegenüber der Bilanzpublizität der Wirtschaft stützt und sichert." ³⁾ Ohne das Vertrauen auf die Richtigkeit des Bestätigungsvermerkes, das damit auch der Handhabung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer ⁴⁾ entgegengebracht wird, könnte ein solches Vertrauen in die Wirtschaft weder entstehen noch bestehen bleiben. Die Abschlußprüfer, aber auch der Gesetzgeber ⁵⁾ haben es damit in der Hand, die Abschlußprüfung zu einer wirksamen Institution zu machen. Der Bestätigungsvermerk darf "keinesfalls ein größeres Vertrauen erwecken, als wozu die vorhergegangene Prüfung und deren Ergebnis berechtigt." ⁶⁾

4717. Rechtliche und tatsächliche Folgen des Bestätigungsvermerkes

So gering, wie die Folgen des Bestätigungsvermerkes in manchen Darstellungen erscheinen ⁷⁾, sind sie unserer Ansicht gar nicht. ⁸⁾

So kann der Jahresabschluß erst festgestellt werden, wenn der Bestätigungsvermerk in uneingeschränkter, eingeschränkter oder versagter Form erteilt worden ist, weil die Erteilung des Bestätigungsvermerkes Bestandteil der Abschlußprüfung ist, diese

1) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 87; vgl. a. Karoli, R.: Praxis, S. 45

2) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 87

3) David, W.: Problematik, S. 65; vgl. a. Buttmann, E.: a. a. O., S. 32/33

4) Vgl. S. 25 ff

5) Vgl. S. 21 ff

6) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 87/88

7) Vgl. z. B. Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 315, 318 u. 380; Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachkongreß. Erster Deutscher Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen, November 1936, in: Der Wirtschaftstreuhandler, 1936, S. 490/491 (Zitierweise fortan: Fachkongreß); Dürrhammer, W.: a. a. O., S. 31; Möhle, F.: Reform der aktienrechtlichen Pflichtprüfung? Zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers. In: Der Betrieb, 1950, S. 135

8) Vgl. z. B. a. Eich, W.: a. a. O., S. 93: "Das Versagen oder die Einschränkung des Bestätigungsvermerks ist gegebenenfalls sowohl für den Vorstand und Aufsichtsrat der geprüften Gesellschaft wie für den Abschlußprüfer ... von außerordentlicher Tragweite."

also erst abgeschlossen ist und stattgefunden hat ¹⁾, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt worden ist; es wäre deshalb auch genauer, wenn man nicht von einer Versagung des Bestätigungsvermerkes, sondern von einer Erteilung des versagten Bestätigungsvermerkes sprechen würde. ²⁾

Der Bestätigungsvermerk ist ferner wesentlicher Bestandteil des zum Handelsregister einzureichenden Jahresabschlusses, § 177 AktG.

In zwei Fällen verlangt das Gesetz den Bestätigungsvermerk in uneingeschränkter Form, nämlich in § 173 Abs. 3 S. 3 AktG ³⁾ und in § 209 Abs. 1 AktG.

Für den Aufsichtsrat hat die Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerkes die Folge, daß er den Beanstandungen nachgehen ⁴⁾ und in seinem Bericht an die Hauptversammlung, § 171 Abs. 2 S. 1 AktG, darlegen und begründen muß, weshalb er gegebenenfalls im Gegensatz zu dem Abschlußprüfer keine Einwendungen erheben zu müssen glaubt und deshalb keine Abänderung von Jahresabschluß oder Geschäftsbericht für erforderlich hält, § 171 Abs. 2 S. 4 AktG. ⁵⁾

Für den Vorstand bringt ein eingeschränkter oder versagter Bestätigungsvermerk neben anderem eine Erschwerung seiner Entlastung, §§ 119 Abs. 1 Nr. 3, 120 AktG, mit sich. ⁶⁾

Im Fall der Versagung des Bestätigungsvermerkes werden "in vielen Fällen Vorstand und Aufsichtsrat sich entschließen, ... die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung zu veranlassen..." ⁷⁾ Eine Pflicht dazu besteht allerdings bis jetzt nicht; es wäre aber zu überlegen, ob man eine solche Verpflichtung im Fall der Versagung des Bestätigungsvermerkes nicht gesetzlich verankern sollte. ⁸⁾

1) Vgl. § 162 Abs. 1 S. 2 AktG

2) A. M.: Baumbach-Hueck, § 162 Anm. 5: "Unschädlich ist dagegen das Fehlen des Bestätigungsvermerkes des § 167, vergleiche § 177 I 3."

3) Vgl. a. Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 176

4) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, Art. VI, Vorbem. Z. 2; Buttmann, E.: a. a. O., S. 25; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 110; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 767

5) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 9

6) Vgl. a. Buttmann, E.: a. a. O., S. 31; Hoeßlin, H. v. / a. a. O., S. 379; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 4 u. 19; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 16

7) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 16

8) Vgl. a. Leffson, U.: Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, Wiesbaden 1961, S. 20

Obwohl Vorstand und Aufsichtsrat der geprüften Gesellschaft nicht verpflichtet sind, einen vom Prüfer aufgedeckten und gerügten Mangel zu beheben ¹⁾, wird der Abschlußprüfer in den meisten Fällen eine Beseitigung dieser Mängel deshalb erreichen können, weil die Gesellschaften davor zurückscheuen, es auf eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes ankommen zu lassen. ²⁾ Denn sie sind im Interesse des Kredites und Ansehens ihrer Gesellschaft auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk in tatsächlicher Hinsicht weitgehend angewiesen. Auch bildet der Bestätigungsvermerk für die Aktionäre eine der Grundlagen für die Entlastung des Vorstandes. ³⁾

Ferner wird es für den Antrag auf Sonderprüfung nach § 258 AktG eine besondere Rolle spielen, ob der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt, eingeschränkt oder versagt erteilt worden ist, insbesondere im Hinblick auf die Folgen der Sonderprüfung, § 261 AktG. Die Aktionäre werden "nicht leicht den Anträgen der Verwaltung folgen, wenn zwar die Bilanzprüfung stattgefunden, der Bestätigungsvermerk aber verweigert worden ist." ⁴⁾

Die Abschlußprüfer der nächsten Jahre werden den Bestätigungsvermerk eventuell versagen, "wenn der Prüfer im ersten oder in den beiden ersten Jahren einen eingeschränkten Vermerk erteilt und die geprüfte Gesellschaft den Grund für die Beanstandung nicht behoben hat." ⁵⁾ Auch sonst werden die Abschlußprüfer einer

1) Vgl. z.B. Schwarz, M.: Bedeutung, S.109/110; vgl. a.S.102

2) Vgl. a.Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.19: "Der Bestätigungsvermerk ist das Mittel des Prüfers, um vom Vorstand die Aufstellung eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses und Geschäftsberichtes zu erwarten."; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.16: "Vorstand und Aufsichtsrat werden in der Regel jedoch das größte Interesse daran haben, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erlangen..."; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.107; Schwarz, M.: Bedeutung, S.109/110; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.177/178; Westrick, P.: a.a.O., S.54; Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S.2927; Wanieck, O.: a.a.O., S.271; Koppe, R.: a.a.O., S.81; Karoli, R.: Praxis, S.45; Buttmann, E.: a.a.O., S.27; Quassowski, L.: a.a.O., S.424; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm.1; Goldschmit, F.: a.a.O., § 262 f Anm.1; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.1; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.9; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.753

3) Vgl. a.Schlegelberger-Quassowski: Verordnung, § 262 e Anm.9; Mellerowicz, K.: § 140 Anm.19; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.16

4) Homburger, M.: a.a.O., S.122; vgl. a.Göttelmann, G.: a.a.O., S.147

5) Karoli, R.: Praxis, S.49; vgl. a.Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.128/129; Fachgutachten 5/34, abgedr.in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S.54 ff

Gesellschaft, deren letzter Jahresabschluß nicht den uneingeschränkten Vermerk erhalten hat, viel kritischer gegenüberstehen als einer anderen Gesellschaft, die im letzten Jahr den uneingeschränkten Vermerk erhalten hat.

Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk auch für die Prüfung des Konzernabschlusses nach § 336 AktG. Hat der Einzelabschluß einen uneingeschränkten Vermerk erhalten, so muß er dem Konzernabschluß ohne Änderung zugrunde gelegt werden, auch wenn der Konzernabschlußprüfer ihn nicht für ordnungsgemäß hält ¹⁾, denn eine Überprüfung der Prüfung der Einzelabschlüsse ist mit der Prüfung des Konzernabschlusses nicht beabsichtigt, § 336 Abs. 3 S. 2 AktG.

4718. Der Bestätigungsvermerk als wirksamstes Instrument des Abschlußprüfers

Wir haben schon betont, daß der Bestätigungsvermerk nicht das einzige Instrument des Abschlußprüfers zur Erreichung einer ordnungsgemäßen Rechnungs- und Rechenschaftslegung ist. ²⁾ Man wird aber davon ausgehen können, daß er das wirksamste Instrument ist ³⁾, besonders wenn man berücksichtigt, daß die Anrufung des Gerichtes keine durchsetzbare Verpflichtung des Vorstandes zur Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichtes zur Folge hat. ⁴⁾

Wenn wir von der Wirksamkeit des Bestätigungsvermerkes sprechen, so meinen wir damit natürlich mehr die Wirksamkeit der Androhung dieses Instrumentes, nämlich die Androhung seiner Einschränkung oder Versagung. Der Bestätigungsvermerk selbst kann wenig zur Erreichung von Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit beitragen; der versagte Vermerk sagt zur Zeit noch gar nichts über die Art der aufgedeckten Fehler und darüber aus, wie Jahresabschluß, Geschäftsbericht usw. nach Ansicht des Prüfers aussehen müssen, wenn sie dem Gesetz entsprechen sollten - wir halten auch aus diesem Grund die Einführung eines negativen Bestätigungsvermerkes für notwendig ⁵⁾ -, der eingeschränkte Bestätigungsvermerk tat es bisher nur in begrenztem Umfang; die Einführung der Sonderprüfung mit den §§ 258 ff AktG, besonders § 259 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 u. 2 AktG, wird hier aber vielleicht Vorbild werden und Abhilfe schaffen.

1) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 336 Anm. 9; a. M.: Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 604

2) Vgl. S. 101

3) Vgl. a. Westrick, P.: a. a. O., S. 54: "das entscheidende Zwangsmittel"; David, W.: Problematik, S. 65; Buttmann, E.: a. a. O., S. 19

4) Vgl. S. 113 ff

5) Vgl. S. 148 ff

472. Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk

4721. Der Bestätigungsvermerk als Positivbefund

Der Bestätigungsvermerk, vorab der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk, wird als Positivbefund bezeichnet ¹⁾, "da hier nur Positives bestätigt werden kann." ²⁾

Wir sind nicht dieser Ansicht, verstehen vielmehr unter Bestätigungsvermerk auch den versagten Bestätigungsvermerk ³⁾, weil auch Negatives bestätigt werden kann, und der Bestätigungsvermerk nicht ergeben soll, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften und der Satzung entsprechen, sondern ob, inwieweit sie ihnen entsprechen. ⁴⁾ Es würde dem Sinn des Gesetzes widersprechen, zwischen uneingeschränktem und eingeschränktem Bestätigungsvermerk auf der anderen Seite einen großen Trennungsstrich zu ziehen. Der Bestätigungsvermerk ist ein Gradurteil. Auch der versagte Bestätigungsvermerk braucht durchaus kein reiner Negativbefund zu sein. ⁵⁾ Im Rahmen des § 256 AktG z.B. kann der Jahresabschluß schon wegen einer Überbewertung nichtig sein, weswegen dann der Bestätigungsvermerk versagt werden muß ⁶⁾, auch wenn Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht im übrigen den Vorschriften der Gesetze und der Satzung entsprechen; man wird in einem solchen Fall trotz der Nichtigkeit aber doch nicht von einem Negativbefund sprechen können, denn bis auf den einen überbewerteten Posten ist ja alles als positiv befunden worden. Wenn überhaupt ein solcher Trennungsstrich gezogen werden könnte, dann nur zwischen uneingeschränktem und eingeschränktem Bestätigungsvermerk, weil diese sich dadurch unterscheiden, daß einmal Einwendungen vorliegen, das andere Mal aber nicht. Zwischen eingeschränktem und versagtem Bestätigungsvermerk aber liegt nur das Ermessen des Abschlußprüfers; eingeschränkter und versagter Bestätigungsvermerk unterscheiden sich nur durch die Zahl und Schwere der Einwendungen.

1) Vgl. z.B. Buchholz, P.: a.a.O., S. 154; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 107; Zedelmaier, H.: a.a.O., S. 54; Karoli-Tomföhrde: a.a.O., S. 169; Arndt, P.: a.a.O., S. 21; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 88; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 5; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 1; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 752 u. 754

2) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 754

3) Vgl. a. S. 120

4) Vgl. a. Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 102

5) Vgl. a. Arndt, P.: a.a.O., S. 35

6) Vgl. S. 163 ff

4722. Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk als Regelfall?

Sieht man sich die im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften an, dann möchte man den Aussagen mancher Autoren glauben, daß die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes der Regelfall sei¹⁾, dagegen die Versagung des Bestätigungsvermerkes ein seltener Fall.²⁾

Diese Auffassung dürfte aber nur mit Einschränkungen richtig sein. Denn die "im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Einschränkung oder Versagung des Testats ist für das Wesen des Bestätigungsvermerkes von ausschlaggebender Bedeutung. Durch diese Regelung wird bekräftigt, daß der Abschlußprüfer die Aufgabe hat, den Grad etwaiger Verletzungen der Pflicht zur wahrheitsgetreuen und gewissenhaften Rechenschaftslegung abzuwägen, zu beurteilen und in einer kurzen Formulierung im Testat offenzulegen. . ." ³⁾ Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk kann zwar in der Praxis der Hauptfall sein, soll und muß es aber nicht. Die Versagung und erst recht die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes sollte von den Abschlußprüfern nicht als Ausnahmefall angesehen werden, von dem möglichst wenig und, wenn es geht, gar nicht Gebrauch zu machen sei. Eine solche Praxis würde dem Gesetz nicht entsprechen und den Realitäten nicht gerecht werden.

Von den Vorschriften des Aktiengesetzes 1965 erwartet man und erwarten auch wir, daß sie die Abschlußprüfer veranlassen werden, "nuanciertere Urteile" als bisher abzugeben, daß "die Bestätigungsvermerke durch Einschränkung . . . mehr als bisher eine Abstufung des Urteils erkennen lassen." ⁴⁾

4723. Der Inhalt des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk enthält zwei Grundaussagen. Er sagt

1. wie jeder Bestätigungsvermerk, also auch wie der versagte Bestätigungsvermerk aus, daß der mit dem Bestätigungsvermerk versehene Jahresabschluß von einer unabhängigen, sachverständigen Stelle geprüft worden ist, und

1) Vgl. Eich, W.: a. a. O., S. 91

2) Vgl. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 19; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl. § 140 Tz. 16; Wanieck, O.: a. a. O., S. 297: "Der Bestätigungsvermerk ist nicht dazu da, die geprüfte Gesellschaft durch Verweigerung oder Einschränkung des Vermerks unnötigerweise in eine schwierige Lage zu bringen."

3) Martens, H., -J.: a. a. O., S. 539

4) Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S. 13; vgl. a. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 161: "Die Frage, wann ein Bestätigungsvermerk zu versagen oder einzuschränken ist . . . wird überprüft werden müssen." ; vgl. a. S. 26 ff u. 13!

2. anders als die beiden übrigen Formen des Bestätigungsvermerkes aus, daß gegen die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht - als Ganzes - keine Einwendungen zu erheben sind oder, positiv ausgedrückt, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht - als Ganzes - Gesetz und Satzung entsprechen. 1)

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk begründet eine Vermutung für die Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht 2); für die geprüfte Gesellschaft stellt er "einen schriftlichen Nachweis" 3) für die Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht dar, das von Dritten in die Unternehmung gesetzte Vertrauen erhält so "eine starke und feste Fundierung" 4).

Da der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk die Einhaltung der Gesetze und der Satzung bestätigt, ist der einzelne Gesetzesinhalt für die Aussagekraft des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes von ausschlaggebender Bedeutung. Ist z.B. der Vorstand nach § 149 Abs.1 S.2 AktG verpflichtet, den Jahresabschluß klar und übersichtlich aufzustellen, ihn so aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gibt, so kann auf Grund eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes vermutet werden, daß der vorliegende Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage gewährt. Besteht diese Verpflichtung aber nicht, dann kann der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk die Einhaltung dieser - nicht bestehenden - Verpflichtung auch nicht bestätigen, wenn sie zwar besteht, aber nicht eingehalten wurde, denn dann liegt eine Einwendung vor.

4724. Die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes in der Praxis

Die Buchprüfung ist eine ökonomische Veranstaltung; sie besteht in einem Vergleich zwischen einem Ist-Objekt und einem Soll-Objekt; ihr Ergebnis ist ein Urteil. 5) "Für die Bildung eines Urteils ist es nötig, die Bedeutung der festgestellten Abweichungen ('Fehler') im Rahmen des ganzen Prüfungsstoffes zu erkennen (Gewichtungsprozeß). Dazu bedarf es der Kenntnis der Kriterien, nach denen die Schwere eines Fehlers zu beurteilen ist." 6) Seit Einführung der Pflichtprüfung hat

1) Vgl. a. Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.126/127; Elmendorff, W.: a. a. O., S.74

2) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 5

3) Klebba, W.: a. a. O., S.238

4) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.33

5) Vgl. a. Kolarik, F.-G.: a. a. O., S.10

6) Loitlsberger, E.: a. a. O., S.81

man immer wieder versucht, solche Kriterien zu finden; man hat einzelne Fehler herausgegriffen, ihre Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht und die Reaktion des Abschlußprüfers bei Auffindung solcher Fehler festzulegen versucht. ¹⁾ Besonders das Institut der Wirtschaftsprüfer hat sich sehr bald nach Einführung der Pflichtprüfung mit der Praxis des Bestätigungsvermerkes befaßt ²⁾, und in seinen Gutachten zu einzelnen Fragen dieser Praxis Stellung genommen. Zuletzt hat es in seinem Fachgutachten 1/ 1967 eine Darstellung der Grundsätze für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes nach dem AktG 1965 in einem kommenden Gutachten angekündigt. ³⁾

Abschlußprüfer und Schrifttum haben sich nicht jederzeit daran erinnert, daß die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Einschränkung und Versagung des Testates "für das Wesen des Bestätigungsvermerkes von ausschlaggebender Bedeutung"⁴⁾ ist. So schreibt NERTINGER: "Bei Fragen der Einschränkung hat ein kleinlicher Standpunkt auszuschneiden; auch die Einschränkung ist in den Augen des fachkundigen Lesers schon eine recht erhebliche Entwertung des Bestätigungsvermerkes ..." ⁵⁾ Der Auffassung von BUCHHOLZ, der Bestätigungsvermerk sei vom Beruf "stets mit der allergrößten und ernsthaftesten Verantwortlichkeit behandelt worden" ⁶⁾, wurde deshalb immer wieder widersprochen. So warf WESTPHAL den Abschlußprüfern für die Zeit von 1931 bis 1937 eine zu tolerante Verfahrensweise vor und forderte sie auf, von dieser "heute vorherrschenden Tendenz" abzurücken und "zu einer strengeren Auffassung" zu gelangen, "um die sonst eintretenden nachteiligen Folgen vermeiden zu helfen." ⁷⁾

An der unter der Geltung des AktG 1937 geübten Praxis hat besonders der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 31. Mai 1965 eine viel beachtete Kritik geübt. ⁸⁾

1) Vgl. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 99 ff; Karoli, R.: Praxis, a. a. O.; Hoeßlin, H. v.: a. a. O.; Heilbrunn, O.: Der Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1934, S. 362-364; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, a. a. O.; Wanieck, O.: a. a. O.

2) Vgl. a. Beham, P.: a. a. O., S. 73

3) Vgl. Fachgutachten Nr. 1/1967, abgedr. in: Die Wirtschaftsprüfung, S. 158

4) Martens, H.-J.: a. a. O., S. 539

5) Nertinger, J.: a. a. O., S. 132

6) Buchholz, P.: a. a. O., S. 154

7) Westphal, H.: a. a. O., S. 76

8) Vgl. Bundesgerichtshof, a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 431: "Bedeutsam ist dagegen, daß auch seit dem Inkrafttreten des Aktiengesetzes (1. Oktober 1937, Anm. d. Verf.) zahlreiche Bilanzen, die Forderungen an Konzernunternehmen auszuweisen hatten, dies unter anderen Bezeichnungen getan und den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk der Abschlußprüfer gefunden haben."

GESSLER wies in seiner Kritik auf die "immer wieder vorkommenden Verstöße gegen die gesetzlichen Gliederungsvorschriften" hin, "die nicht mit einer Versagung oder Einschränkung des Vermerks geahndet worden sind" ¹⁾; Versagung und Einschränkung des Bestätigungsvermerks dürften nicht "dadurch entwertet werden, daß man meint, bei gewissen Verstößen den Vermerk noch nicht einschränken zu müssen oder daß man den Bestätigungsvermerk mit Zusätzen versieht" ²⁾. SCHWARZ drängt sich bei Überprüfung der im Jahr 1965 im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse "die Frage auf, ob denn hier hinreichend verantwortungsbewußt mit der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerks verfahren wurde." ³⁾ FORSTER hat sich die Mühe gemacht, für die Jahre 1962, 1963 und 1964 die Zahlen für die Verweigerung und Einschränkung des Bestätigungsvermerkes und für die Zusätze zum Bestätigungsvermerk aus den im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüssen zu ermitteln. ⁴⁾ Angesichts der ganz geringen Zahl der festgestellten eingeschränkten und versagten Bestätigungsvermerke spricht FORSTER von einem "überraschenden Bild" ⁵⁾.

Allgemein wird angenommen, daß sich dieses Bild auf Grund des neuen Aktiengesetzes ändern wird, daß man zu einer anderen Praxis hinsichtlich der Erteilung des uneingeschränkten, eingeschränkten und versagten Bestätigungsvermerkes kommen wird und kommen muß. ⁶⁾ Wegen der geringen Zeitspanne, die seit Inkrafttreten der neuen Prüfungsvorschriften verstrichen ist und wegen der durch diese neuen Vorschriften bedingten notwendigen Anlauf- und Gewöhnungsfrist läßt sich heute noch kein Urteil darüber bilden, ob die neuen Vorschriften tatsächlich bereits zu einer verschärften Praxis geführt haben.

Die Praxis ging bisher davon aus, daß der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk dann zu erteilen war, wenn die durchgeführte Prüfung die allgemeine Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und der Rechnungslegung der geprüften Gesellschaft

1) Geßler, E.: Diskussionsbeitrag, S.47

2) Geßler, E.: Bedeutungswandel, S.161

3) Schwarz, M.: Bedeutung, S.110/111

4) Vgl. Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.598 u.599

5) Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.599

6) Vgl. z.B. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S.161; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.757; Zeiß, F.: Das Aktiengesetz 1965. Erläuterungen unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse kommunaler Gesellschaften, Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1966, S.106; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670; "bleibt abzuwarten"; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S.393/394; Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S.563; Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S.599

ergeben hatte. ¹⁾ Aber auch dann, wenn eine völlige Ordnungsmäßigkeit nicht festgestellt werden konnte, durfte der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn die Beanstandungen "ganz geringfügig" ²⁾ und "für die Gesamtbeurteilung unerheblich" ³⁾ waren, wenn "leichtere Verstöße" ⁴⁾ vorlagen bzw. "unwesentliche Beanstandungen" ⁵⁾ zu erheben waren, die Einwendungen "einen bestimmten Umfang" ⁶⁾ hatten, wenn "kleinere Beanstandungen" ⁷⁾, "Einwendungen von untergeordneter Bedeutung" ⁸⁾, "bedeutungslose Einwendungen" ⁹⁾ zu erheben waren.

Auch heute, unter der Geltung des Aktiengesetzes 1965, wird diese Meinung, daß unerhebliche Einwendungen, unwesentliche und leichtere Beanstandungen "den Prüfer nicht zur Einschränkung seines Testats zwingen oder berechtigen" ¹⁰⁾, noch vertreten. Wir haben unsere, zum Teil hiervon abweichende Auffassung, daß der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt werden muß, wenn eine Einwendung vorliegt, und eine Einwendung dann vorliegt, wenn die Buchführung, der Jahresabschluß und (oder) der Geschäftsbericht als Ganzes Gesetz und Satzung nicht entsprechen, also nicht "einwandfrei" bzw. "tadellos" sind, schon dargelegt ¹¹⁾ und wollen sie hier nochmals betonen.

1) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 99; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 508; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S. 180

2) Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; "ganz geringfügige und belanglose Beanstandungen"; Hertlein, A.u. Meisner, K.: a.a.O., S. 258/259; "geringfügige Mängel"; Scherpf, P.: a.a.O., S. VI 670; "geringfügige Beanstandungen".

3) Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 2

4) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24; vgl. a. Arndt, P.: a.a.O., S. 31; "unwesentliche Verstöße".

5) Buttmann, E.: a.a.O., S. 19; vgl. a. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S. 180; "unwesentliche Mängel"; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 508; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 102; "unwesentliche Mängel".

6) Zedelmaier, H.: a.a.O., S. 55

7) Wanieck, O.: a.a.O., S. 284; Beham, P.: a.a.O., S. 74; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 393

8) Koppe, R.: a.a.O., S. 77

9) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 753; vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl. § 140 Tz. 24; "bedeutungslose Beanstandungen"

10) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 757 u. 758; vgl. z.B. a. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 3; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; Martens, H.-J.: a.a.O., S. 540; Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S. 171

11) Vgl. S. 40, 44, 45 u. 56

Nach dem Gesetz ist der Abschlußprüfer nur dann zur Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes berechtigt, wenn nach dem abschließenden Ergebnis seiner Prüfung keine Einwendungen zu erheben sind, wenn also

- a) die Buchführung - als Ganzes - den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht,
- b) die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß - als Ganzes - beachtet sind und
- c) der Geschäftsbericht - als Ganzes - dem § 160 Abs. 2 bis 5 AktG entspricht und seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken.

473. Der eingeschränkte Bestätigungsvermerk

4731. Der eingeschränkte Vermerk als Positivbefund mit Abschwächungen

Der eingeschränkte Bestätigungsvermerk soll ein Positivbefund mit Abschwächungen sein, ein Vermerk, der in der Mitte zwischen uneingeschränktem und versagtem Vermerk steht. Er besagt, "daß die gesetzlichen Vorschriften mit Ausnahme derjenigen Einzelheiten, die sich aus der Einschränkung ergeben, erfüllt sind." ¹⁾

Seine Zulässigkeit war nicht immer unumstritten. ²⁾ Trotz fehlender gesetzlicher Regelung hatte man die Zulässigkeit seiner Erteilung aber schon bald nach Einfüh-

1) Hertlein A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 260

2) Die Möglichkeit einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes war in § 262 f HGB 1931, im Gegensatz zu späteren Gesetzen, nicht ausdrücklich erwähnt. Man konnte sogar mit gutem Recht der Meinung sein, daß das Gesetz nur eine Bestätigung und eine Versagung der Bestätigung gestattete (vgl. z. B. bei Wanieck, O.: a. a. O., S. 292 ff; Beham, P.: a. a. O., S. 74; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 312 ff; Homburger, M.: Organe, S. 2939/2940). Die überwiegende Meinung, der nach nicht allzu langer Zeit die Praxis folgte - wobei es allerdings fraglich ist, ob, wie Wanieck, O.: a. a. O., S. 293 behauptet, der Beruf sich, "von wenigen Ausnahmen abgesehen von vorneherein auf den Standpunkt gestellt (hat), daß auch Einschränkungen möglich sind", denn das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1934, S. 121 u. 122 vertritt noch die Meinung, ein einschränkender Bestätigungsvermerk sei nicht zulässig (Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 292) -, ging aber dahin, daß der Bestätigungsvermerk auch mit Einschränkungen erteilt werden könnte (vgl. z. B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 101; Homburger, M.: a. a. O., S. 119; Staub-Pinner, § 262 f Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 Anm. 2: "Es soll zulässig sein, den Vermerk notfalls mit Ein-

rung der Pflichtprüfung mit der Begründung bejaht, daß der Öffentlichkeit mit einem eingeschränkten Vermerk mehr gedient sei als mit gar keinem. ¹⁾ Durch die Möglichkeit der Einschränkung des Vermerkes haben die Prüfer ein Mittel bekommen, "zwar die Gesellschaft vor den unangenehmen Folgen der Ablehnung des Bestätigungsvermerks zu bewahren, aber dennoch darauf hinzuweisen, daß nicht alles so ist, wie es nach ihrer Ansicht wünschenswert wäre." ²⁾ "Der Vorstand wird auf diese Weise nicht in die Zwangslage versetzt, bei sachlichen Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und dem Prüfer ohne weiteres nachzugeben, um den Vermerk zu erhalten. Er kann es dem Prüfer überlassen, sein Gewissen durch einen einschränkenden Satz im Attestat zu entlasten." ³⁾

4732. Die Formulierung des einschränkenden Vermerkes

Das Gesetz schreibt nur den Wortlaut des uneingeschränkten Vermerkes zwingend vor, enthält dagegen für die Formulierung des einschränkenden Vermerkes keine, jedenfalls keine ausdrückliche Regelung. Die Formulierung ist danach in das Pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers gestellt. Streitfragen über den Umfang seiner Verpflichtung sind im Lauf der Zeit weitgehend geklärt worden, so daß heute in den meisten Fragen Einigkeit besteht, so darüber, daß die Einschränkung als solche ersichtlich sein muß ⁴⁾, daß sie die Einwendungen, die zur Einschrän-

Fortsetzung der Fußnote 2) von Seite 133:

schränkung zu erteilen."; Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 f Anm. 2; Homburger, M.: Organe, S. 2939 ff; Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S. 2927; Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten 3/1934 des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S. 113; Beham, P.: a. a. O., S. 74; Karoli, R.: Praxis, S. 47; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 224)

- 1) Vgl. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 1; vgl. a. Homburger, M.: Organe, S. 2939; Die Einschränkung des Vermerks soll "den Prüfern die Möglichkeit geben, in dem für die Generalversammlung und die Öffentlichkeit bestimmten Attestat in vielleicht äußerlich unauffälliger Form, aber doch bedeutungsvoller Art ihre Monita anzubringen".
- 2) Homburger, M.: a. a. O., S. 120
- 3) Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm. 2; vgl. a. Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 f Anm. 2; Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S. 2927; Wanieck, O.: a. a. O., S. 293
- 4) Vgl. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 8; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 7; Fachgutachten 8/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 104; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Gutachten 1/1935 des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S. 62; Arndt, P.: a. a. O., S. 74 mit Nachweisen

kung geführt haben, wiedergeben muß ¹⁾, daß ein Verweis wegen dieser Einwendungen auf den Prüfungsbericht unzulässig ist. ²⁾

4733. Die Aufgabe des einschränkenden Vermerkes

Ein wesentliches Argument für die Zulässigkeit des einschränkenden Vermerkes und für seine Bevorzugung gegenüber der Vermerksversagung war und ist, "daß ein eingeschränkter Vermerk der Öffentlichkeit mehr dient als eine Vermerksverweigerung, und daß es für die Öffentlichkeit wichtiger ist, eingeschränkte Bestätigungsvermerke zu erfahren als gar keine." ³⁾ Dieses Argument ist unserer Ansicht nach aber nur unter drei Voraussetzungen stichhaltig:

1. Der einschränkende Vermerk muß so formuliert werden, daß
 - a) die Einschränkung nicht zu übersehen ist und daß
 - b) sie Informationen über Zahl, Art und Schwere der Einwendungen bringt.
2. Der versagte Vermerk muß in der bisherigen Form beibehalten werden, also in der Form der Nichterteilung des Vermerkes ⁴⁾; wird dagegen unserem Vorschlag ⁵⁾ gefolgt und die Pflicht zur Erteilung eines negativen Bestätigungsvermerkes mit obligatorischer Begründung gesetzlich verankert, fällt das obige Argument zugunsten des einschränkenden Vermerkes fort.

1) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W. a. a. O., S. 182; Wanieck, O.: a. a. O., S. 293; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 103; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 511; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 7; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 8; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 9

2) Vgl. z. B. Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 8; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 7; Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S. 113

3) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 101; vgl. a. Schwarz, M.: Bedeutung, S. 107; Kropff, B.: Diskussionsbeitrag zu Meier, A.: Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 127 (Zitierweise fortan: Diskussionsbeitrag); David, W.: Problematik, S. 65; Karoli, R.: Praxis, S. 47; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 102; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 314 u. 315; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394; Karoli-Tomföhrde: a. a. O., S. 174; Kolarik, F.-G.: a. a. O., S. 88; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 509; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 25; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 763

4) Vgl. § 177 Abs. 1 S. 3 AktG

5) Vgl. S. 148 ff

3. Der Ermessensspielraum des Abschlußprüfers darf wegen der Art, Zahl oder Schwere der Einwendungen nicht auf eine einzige Entscheidung, nämlich die, den Bestätigungsvermerk zu versagen, zusammengeschrumpft sein.¹⁾

Betont wird daneben auch die erzieherische Funktion, die gerade auch der einschränkende Vermerk zu erfüllen habe, indem er die Gesellschaft vor der Öffentlichkeit auf ihre Fehler aufmerksam mache und sie zur Berichtigung und zukünftigen Vermeidung dieser Fehler anhalte.²⁾ Eine Gesellschaft, die z.B. damit rechnen muß, daß der Abschlußprüfer seinen Vermerk einschränkt³⁾ und im einschränkenden Vermerk die fehlenden Angaben macht, wird nicht dazu neigen, der Vorschrift des § 160 Abs. 3 Nr. 8 AktG zuwiderzuhandeln und die Gesamtbezüge von Vorstand und Aufsichtsrat entweder gar nicht oder lediglich in einer Summe anzugeben.

4734. Der korrektive Charakter der Einschränkung

Die aufgezeigten beiden Funktionen kann der eingeschränkte Bestätigungsvermerk nur erfüllen, wenn er korrektiven Charakter⁴⁾ hat, d.h., er muß die Einwendungen, die zur Einschränkung geführt haben, nicht nur aufzeigen, sondern er muß die aufgezeigten Mängel auch korrigieren, soweit das im Rahmen der Einschränkung überhaupt möglich und für die Öffentlichkeit, die Aktionäre, Arbeitnehmer und Gläubiger von Interesse ist.

Nur durch einen solchen korrektiven Inhalt des Vermerkes wird der Umfang und

1) Vgl. S. 87 ff; vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 25; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 763: "Diese berechtigte Überlegung darf aber 'im Ergebnis nie dazu führen, daß an Stelle einer notwendigen Verweigerung der Bestätigungsvermerk eingeschränkt wird'."; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6; Scherpf, P.: a.a.O., S. VI 670; Karoli-Tomföhrde, a.a.O., S. 174; Forster, K.-H., Jahresabschlußprüfung, S. 394; Fachgutachten 3/1934, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 89

2) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 30; Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162; Wanieck, O.: a.a.O., S. 302; Klebba, W.: a.a.O., S. 19; Karoli, R.: Stellung, S. 394; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128/129; Mellerowicz, K.: a.a.O., §§ 135 - 142 Vorbem.; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; David, W.: Problematik, S. 65; "erzieherischer Einfluß ausüben"

3) Vgl. Fachgutachten 6/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 31; Fachgutachten 7/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 67

4) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 101; Heilbrunn, O.: a.a.O., S. 363

die Bedeutung der Fehler für die Beteiligten ersichtlich ¹⁾ und wird letztlich den Beteiligten auch ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gegeben, während bei Fortlassen der Korrekturen die Beteiligten nur wüßten, daß etwas nicht in Ordnung ist und was nicht in Ordnung ist, dagegen nicht wüßten, wie Jahresabschluß und Geschäftsbericht aussehen müßten, wenn sie Gesetz und Satzung entsprechen sollten; nur an letzterem ist aber die Öffentlichkeit, sind die Aktionäre, Arbeitnehmer und Gläubiger interessiert. Diese letztlich geforderte Aufklärung können die Aktionäre in der Hauptversammlung erlangen ²⁾, die Öffentlichkeit, die Arbeitnehmer und die Gläubiger aber nicht ³⁾; letztere werden teilweise auf die Handelspresse vertröstet, die in solchen Fällen eine Aufklärung erzwingen würde ⁴⁾; wir haben aber bereits festgestellt ⁵⁾, daß ein einschränkender oder versagender Vermerk die Gesellschaft nicht zur Abänderung von Jahresabschluß und Geschäftsbericht zwingt. Hauptversammlung und Handelspresse sind kein ausreichender Ersatz.

Auch die Gesellschaft selbst muß ein Interesse an der Korrektur haben, weil nur dadurch der wirkliche Umfang der Mängel zum Vorschein kommt und Außenstehende vor einer Überbewertung des einschränkenden Vermerkes mit der Folge von Ansehens- und Kreditschädigung für die Gesellschaft abgehalten werden. ⁶⁾

Die Zulässigkeit der Korrektur kann unseres Erachtens in Einzelfällen nicht mit der Begründung verneint werden, daß die Öffentlichkeit dadurch Informationen bekäme, die sie in dem Fall, daß der Jahresabschluß und Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprochen hätten, nicht bekommen hätte. ⁷⁾ Der Bestätigungsvermerk dient dazu, die Öffentlichkeit über den Grad der Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht aufzuklären, also nicht nur über den unmittelbar für die Öffentlichkeit bestimmten Jahresabschluß. Auch ist der Geschäftsbericht, für den die Frage der Zulässigkeit von Korrekturen von besonderer Bedeutung ist, der Öffentlichkeit zugänglich ⁸⁾, so daß der Öffentlichkeit durch den korrigierenden Vermerk nicht mehr Informationen als durch einen ordnungsmäßigen Geschäftsbericht geliefert werden.

1) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 102;

2) Vgl. a. Homburger, M.: a. a. O., S. 121/122

3) Vgl. a. Arndt, P.: a. a. O., S. 120

4) Vgl. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 108; Homburger, M.: Bedeutung, S. 10

5) Vgl. S. 123 ff

6) Vgl. a. Raschen, H.: a. a. O., S. 63

7) Vgl. ebd., S. 62

8) Vgl. § 177 Abs. 1 S. 1 AktG mit § 9 Abs. 1 HGB

Von einem korrektiven Charakter des Bestätigungsvermerkes in seiner einschränkenden Form kann man unseres Erachtens nur dann sprechen, wenn er, wo immer das möglich und notwendig ist, Zahlenangaben enthält. ¹⁾ Wie wir - in entsprechender Anwendung - den §§ 259 Abs. 2 S. 1, 259 Abs. 3 und 259 Abs. 4 S. 1 u. 2 AktG entnehmen, ist nicht nur der Sonderprüfer, sondern auch der Abschlußprüfer zur Angabe von Zahlen verpflichtet; für die Abschlußprüfung kann insofern nichts anderes gelten als für ihre Fortsetzung, die Sonderprüfung, also die Überprüfung der Abschlußprüfung. Gegen präzise Zahlenangaben im einschränkenden Vermerk ist oft eingewendet worden, diese seien in vielen Fällen gar nicht möglich. ²⁾ Ander halten sie einfach nicht für erforderlich ³⁾, was unter der Geltung des AktG 1937 auch zutreffen mochte, heute aber nicht mehr der Fall ist. Möglich waren solche Zahlenangaben schon immer, soweit nicht ganz besondere Umstände, wie z.B. Verweigerung von Aufklärungen und Nachweisen, vorlagen; erforderlich waren sie nach dem AktG 1937 vielleicht nicht, nach dem AktG 1965 sind sie es aber. Die §§ 258 ff AktG 1965 sind als eine ganz bedeutsame Änderung gegenüber dem bisherigen Recht zu verstehen, die sich in vielerlei Beziehung auch auf die Prüfungshandhabung auswirken wird. ⁴⁾ Abschlußprüfung und Sonderprüfung sind so eng miteinander verbunden, daß man nicht auf der einen Seite

-
- 1) Vgl. a. Martens, H. -J.: a. a. O., S. 540: "... erscheint es zu einer wirkungsvollen Anwendung des Vermerks als Publizitätsinstrument erforderlich, auch die Größenordnung der Beanstandung im Testat zu nennen." ; Heilbrunn, O.: a. a. O., S. 363: "Da der Bestätigungsvermerk auch korrigierende Funktionen hat, muß in solchen Fällen angegeben werden, in welcher Höhe der Bilanzprüfer Abschreibungen für erforderlich hält." ; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 101
- 2) Vgl. bei Arndt, P.: a. a. O., S. 118; Gutachten 1/35, abgedr. in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S. 61; Raschen, H.: a. a. O., S. 62 u. 63; Lehmann, J.: Gutachten über die Frage: Soll bei einer zukünftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden? In: Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages, 1. Band, Berlin und Leipzig 1926, S. 322, der bei Großunternehmen eine Bewertungskontrolle überhaupt für unmöglich hielt; Waniewski, O.: a. a. O., S. 294; Hoeßlin, H. v.: a. a. O. S. 346
- 3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 8; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 511; Gutachten 1/1935, abgedr. in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S. 61 u. 62; Arndt, P.: a. a. O., S. 117; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759: "Im allgemeinen ist aber eine die Beanstandung des Prüfers klar zum Ausdruck bringende Einschränkung ohne Angabe von Einzelheiten ausreichend."
- 4) Vgl. z.B. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 1259; Forster, K. -H.: Neue Pflichten, S. 605

den Sonderprüfer zur Angabe von Zahlen für verpflichtet halten, die gleiche Verpflichtung aber für den Abschlußprüfer verneinen kann.

4735. Zur Zulässigkeit von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk

Alle Zusätze und Vorbehalte zum Bestätigungsvermerk enthalten, sollen sie überhaupt einen Sinn haben, irgendeinen einschränkenden Hinweis. ¹⁾ Wir behandeln die Frage der Zulässigkeit von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk deshalb auch hier und nicht beim uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Zusätze und Vorbehalte zum Bestätigungsvermerk wurden bisher aus den verschiedensten Gründen überwiegend für zulässig gehalten. ²⁾ Auch das neue Aktiengesetz soll an dieser Zulässigkeit nichts geändert haben. ³⁾

Wir können diese Auffassung nicht teilen. Wir halten die Anbringung von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk wegen des nunmehr in § 167 Abs. 1 AktG vorgeschriebenen zwingenden Wortlautes des Bestätigungsvermerkes und wegen der Forderung, daß der einschränkende Vermerk so formuliert werden muß, daß die Einschränkung nicht zu übersehen ist ⁴⁾, für unzulässig:

a) Sind keine Einwendungen zu erheben, so darf der Bestätigungsvermerk nur den in § 167 Abs. 1 AktG zwingend vorgeschriebenen Wortlaut haben; Zusätze und Vorbehalte würden diesen Wortlaut nicht nur verwässern, sondern auch seinen zwingenden Charakter illusorisch machen, das aber kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein; durch den zwingenden Wortlaut wollte und will man den Abschlußprüfer vielmehr zu einer eindeutigen Aussage zwingen und den Inhalt des Bestätigungsvermerkes gegenüber den Beteiligten mit verbindlicher Kraft festlegen.

1) Vgl. a. Wanieck, O.: a. a. O., S. 286: "Zusätze im Vermerk werden im Regelfall als Einschränkung des Positivbefundes gewertet werden müssen. . ."; Hintner, O.: Praxis, S. 98 u. 108

2) Vgl. z. B. bei Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 101 u. 102; Karoli, R.: Bilanzprüfer, S. 104; Arndt, P.: a. a. O., S. 45 - 51; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 158 u. § 140 Tz. 11; Beham, P.: a. a. O., S. 75; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 261; Klebba, W.: a. a. O., S. 238; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 510, 513 u. 514; Karoli, R.: Praxis, S. 174; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 225

3) Vgl. Martens, H.-J.: a. a. O., S. 548; Karoli-Tomföhrde: a. a. O., S. 172; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 760; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670

4) Vgl. S. 134/135

- b) Sind Einwendungen zu erheben, so muß der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt werden, eine Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes mit Vorbehalten oder Zusätzen wäre gesetzwidrig.

Wir halten die Anbringung von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk darüber hinaus in den meisten Fällen auch für überflüssig - z.B. dann, wenn durch Zusatz ausgesagt wird, "daß die in Frage kommende Satzungsbestimmung mit Rücksicht auf ihr entgegenstehende Gesetzesvorschrift nicht angewendet wurde" ¹⁾, denn eine gesetzwidrige Satzung ist unbeachtlich und nichtig, ihre Nichtanwendung braucht also nicht durch Zusatz betont zu werden - und irreführend, letzteres z.B. dann, wenn der Abschlußprüfer einen Vorbehalt macht, weil "er sich aus eigenem Wissen kein Urteil bilden (kann), ob und in welcher Höhe eine Abschreibung angemessen ist" ²⁾, denn einen solchen Fall darf es nur geben, wenn der Vorstand seiner Beweispflicht ³⁾ nicht nachkommt; dann hat aber der Abschlußprüfer je nach der Bedeutung der Abschreibung für den Jahresabschluß den Vermerk einzuschränken oder zu versagen; ein Vorbehalt wäre irreführend und falsch.

Der Bestätigungsvermerk wird "nur dann seiner Funktion als Kontrollstempel für die Gesetzmäßigkeit der Vorlagen der Verwaltung gerecht, wenn er weder verwischt noch verzerrt erscheint." ⁴⁾ Durch Zusätze und Vorbehalte wird die Grenze zwischen uneingeschränktem und eingeschränktem Bestätigungsvermerk beseitigt, denn die Grenzen zwischen Einschränkungen und Zusätzen sind fließend. ⁵⁾ "Versagung und Einschränkung des Bestätigungsvermerks ... dürfen nicht dadurch entwertet werden, daß man meint, bei gewissen Verstößen den Vermerk noch nicht einschränken zu müssen oder daß man den Bestätigungsvermerk mit Zusätzen versieht und durch eine geschickte Fassung die Klarstellung, ob es ein uneingeschränkter oder eingeschränkter Bestätigungsvermerk sein soll, offen läßt." ⁶⁾

4736. Die Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes in der Praxis

"Die zulässigen Einschränkungen können Fragen der verschiedensten Art betreffen, sie können sich sowohl auf Mängel der Buchführung als auch des Jahresabschlusses

1) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 912

2) Fachgutachten 2/ 33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 59

3) Vgl. S. 71 ff u. 170

4) Heilbrunn, O.: a. a. O., S. 364

5) Vgl. a. Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 10

6) Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 161

und ... des Geschäftsberichts beziehen sowie auf die gegebenen Aufklärungen und Nachweise." ¹⁾ In der Praxis haben sich einige Richtlinien für die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes herausgebildet. ²⁾ Da einige der Gründe, die früher die Einschränkungspraxis wesentlich mitbestimmt haben, durch spätere Gesetzgebungsmaßnahmen fortgefallen sind, muß die frühere Literatur und Praxis mit Vorsicht zitiert werden. So wurde unter Geltung des HGB 1931 bei Versagung des Vermerkes keine Bescheinigung zum Jahresabschluß erteilt; da die Öffentlichkeit "noch nicht dazu erzogen" war, "das Fehlen des Vermerks unter einer veröffentlichten Bilanz als Verweigerung des Attestats wegen grober Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit anzusehen", erschien es für den Prüfer angezeigt, bei Verstößen nach Möglichkeit den Bestätigungsvermerk einzuschränken und ihn nur dann zu versagen, "wenn ... tatsächlich so wesentliche Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit zutage treten, daß durch sie auch eine Ordnungsmäßigkeit mit gewissen Einschränkungen nicht mehr gegeben erscheint." ³⁾ Ein weiterer Grund, der früher die Einschränkungspraxis beeinflusste, war, den Vorstand nicht in die Zwangslage zu versetzen, "bei sachlichen Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und dem Prüfer ohne weiteres nachzugeben, um den Vermerk zu erhalten. Er kann es dem Prüfer überlassen, sein Gewissen durch einen einschränkenden Zusatz im Vermerk zu entlasten." ⁴⁾ Heute hat der Vorstand die Möglichkeit, auf Erteilung des Bestätigungsvermerkes zu klagen, Vorstand und Prüfer können ferner das Gericht nach § 169 AktG anrufen.

Jenseits dieser besonderen, zeitbedingten Begründungen haben sich aber im Lauf der Zeit Grundsätze für die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes herausgebildet, die nach wie vor ganz überwiegend vertreten werden. Diese Grundsätze besagen, daß die Bestätigung einzuschränken ist, wenn "nur einzelne Positionen der Bilanz, bestimmte Einzeltatbestände und ähnliches Anlaß zur Beanstandung" ⁵⁾ gegeben, wenn "einzelne Mängel festgestellt wurden, die an sich wohl ins Gewicht fallen, die jedoch die den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Buchführung oder einen diesen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluß oder Geschäftsbericht nicht überhaupt zunichte machen, wo also noch eine allgemeine Ordnungsmäßigkeit besteht" ⁶⁾. Die Mängel dürfen also nicht zu zahlreich sein, weil sonst beim

1) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.102; vgl. z.B. a.Wanieck, O.: a.a.O., S.293

2) Vgl. z.B. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.16

3) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.100 u.101

4) Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S.2917

5) Hintner, O.: Praxis, S.108

6) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.101; vgl. a. Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.181; Weber, R.: a.a.O., S.31; Adler-Düring-Schmaltz, 3.Aufl., § 140

Leser Zweifel darüber aufkommen würden, ob der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung noch im ganzen bejaht, weil sonst die Verkehrsfähigkeit des Testates aufgehoben oder doch wesentlich beeinträchtigt würde und weil sonst durch die Einschränkung der Anschein eines verkürzten Prüfungsberichtes erweckt würde oder die Einschränkung selber noch einer zusätzlichen Erläuterung bedürfen würde. 1)

Diese Grundsätze besagen weiter, daß der Bestätigungsvermerk nur dann eingeschränkt erteilt werden darf, wenn sich die einzelnen Mängel klar abgrenzen, übersehen, konkretisieren und präzise umreißen lassen, also auf bestimmte Tatbestände oder Teilgebiete konzentriert sind und sich daher im Vermerk formulieren lassen. 2)

Die Einwendungen dürfen ferner nicht so schwerwiegend sein, daß sie den Positivbefund aufheben würden; die allgemeine Ordnungsmäßigkeit muß bis auf die in der Einschränkung aufgezählten einzelnen und abgrenzbaren Mängel noch gege-

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 141:

Tz.24; David W.: Problematik, S.65/66; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S.87; Bussmann, K.F.: a.a.O., S.145; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.6; Mellero-wicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.16; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm.4; Nertinger, J.: a.a.O., S.132; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S.509; Karoli, R.: Praxis, S.47; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.127 u.128

- 1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.758 u.759; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.24; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.6; Karoli-Tomföhrde, a.a.O., S.171; Koppe, R.: a.a.O., S.82; Hertlein, A.u.Meisner, K.: a.a.O., S.259; Karoli, R.: Praxis, S.49; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S.102; Hoeßlin, H.v.: a.a.O., S.318
- 2) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.758; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.6; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm.4; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.7; Karoli-Tomföhrde, a.a.O., S.171; Karoli, R.: Praxis, S.47; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.127/128; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.24; Koppe, R.: a.a.O., S.81; Nertinger, J.: a.a.O., S.132; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S.509; Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachkongreß, S.490; Scherpf, P.: a.a.O., S.VI 670; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S.87; Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.181; Hoeßlin, H.v.: a.a.O., S.317; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S.102; "Einzuschränken ist der Vermerk dann, wenn die gesetzwidrige Buchführung usw. durch einen dahingehenden Hinweis im Bestätigungsvermerk in Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften gebracht werden kann."

ben sein ¹⁾, denn auch der eingeschränkte Bestätigungsvermerk bleibt ein Positivbefund. ²⁾

Wir sind nicht der Ansicht, daß diese Grundsätze im ganzen zutreffend sind. Wir haben schon betont, daß auf das Kriterium der zutreffenderen Orientierung der Öffentlichkeit durch den einschränkenden Vermerk ³⁾ als durch den versagenden Vermerk ein zu großes Gewicht gelegt wird. Auch stimmt es nicht ganz, daß Voraussetzungen der Einschränkung die allgemeine Ordnungsmäßigkeit sein muß; bei Vorliegen von Einwendungen ist immer nur noch eine teilweise Ordnungsmäßigkeit gegeben.

Der Gedanke der Abwägung der einzelnen Mängel gegen die Ordnungsmäßigkeit im allgemeinen ⁴⁾ und der besonders wichtige Grundsatz der Interessenabwägung, der Abwägung der an der Abschlußprüfung beteiligten Interessen ⁵⁾, kommen in diesen Grundsätzen zu kurz.

Es muß darauf hingewiesen werden, daß die Formulierbarkeit der Mängel insofern kein entscheidendes Kriterium ist, als auch - wie aus § 256 AktG zu folgern ist ⁶⁾ - Mängel, die sehr wohl im einschränkenden Vermerk zu formulieren wären, im Einzelfall zu einer Versagung des Vermerkes führen müssen.

1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 758; Baumbach-Hueck, S. 167 Anm. 6; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6: "Ob die Form der Versagung oder der Einschränkung zu wählen ist, wird in erster Linie davon abhängen, ob schwere oder leichte Verstöße vorliegen."; Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 171: "Allerdings sind Einschränkungen . . . nur möglich, wenn nicht so schwerwiegende Einwendungen zu erheben sind, daß sie den Positivbefund . . . insgesamt aufheben."; Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachkongreß, S. 490: "bei nicht schwerwiegenden . . . Beanstandungen"; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 317: "Sind die Einwendungen so erheblich, daß von einer allgemeinen Ordnungsmäßigkeit nicht mehr gesprochen werden kann, so muß der Vermerk verweigert werden."; Großmann, H.: a. a. O., S. 140; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 101

2) Vgl. Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 171; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 758; vgl. a. S. 133

3) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 754; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; vgl. a. S. 87, 134 u. 135

4) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 181; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 610; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 508; David, W.: Problematik, S. 65/66; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 319

5) Vgl. a. Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 103; Forster, K. -H.: Jahresabschlußprüfung, S. 393; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 87; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 315

6) Vgl. S. 163 ff

Ob das Kriterium der Abgrenzbarkeit sehr brauchbar ist, mag auch fraglich erscheinen, weil es hierbei dann ganz wesentlich darauf ankommt, welche Forderungen man an die Genauigkeit der Angaben im einschränkenden Vermerk stellt; hierüber besteht aber noch weitgehend Unklarheit.

Was schließlich das Kriterium betrifft, das zur Voraussetzung der Vermerkseinschränkung das Vorliegen von einzelnen Mängeln macht, so kann dieses dann nicht entscheidend sein, wenn zwar zahlreiche einzelne Mängel vorliegen, diese aber zusammengekommen nicht so schwer wiegen, daß sie eine Versagung rechtfertigen würden.

Unter Berücksichtigung dieser Zusätze zu den aufgeführten Grundsätzen ist zu sagen, daß es bei Vorliegen von Einwendungen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlußprüfers liegt, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Nur in einzelnen Fällen kann sein Ermessensspielraum so zusammenschrumpfen, daß lediglich eine einzige Entscheidung ermessensfehlerfrei bleibt; im allgemeinen ist der Ermessensspielraum des Abschlußprüfers aber hier ein ziemlich weiter. Seine Pflicht bei der Ermessensausübung besteht wesentlich in einer Abwägung der beteiligten Interessen: nämlich des Interesses der Aktionäre, der Arbeitnehmer, der Gläubiger, der Öffentlichkeit und der Gesellschaft. ¹⁾

Der Bestätigungsvermerk ist also einzuschränken, wenn der Abschlußprüfer nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung Einwendungen zu erheben hat, die die Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß oder Geschäftsbericht nur zum Teil betreffen - die Buchführung, der Jahresabschluß und (oder) der Geschäftsbericht als Ganzes also zwar nicht mehr tadellos sind, ihnen auf der anderen Seite aber die Ordnungsmäßigkeit nicht völlig fehlt - und die Abwägung der beteiligten Interessen nicht zu der Forderung nach Versagung des Bestätigungsvermerkes führt.

474. Die Versagung des Bestätigungsvermerkes

4741. Die Versagung als schärfste Form der Ablehnung von Rechnungs- und Rechenschaftslegung

"Die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes kommt einem verurteilenden Erkenntnis gleich", schrieb HOMBURGER ²⁾ im Jahre 1932. Für das heutige Aktienrecht gilt das aus mehreren Gründen nicht mehr in demselben Maße. Einmal muß der Bestätigungsvermerk wegen § 256 AktG schon in Fällen versagt werden, wo

1) Vgl. a. S. 121 u. 150

2) Homburger, M.: a. a. O., S. 129

man unserer Ansicht nach nicht davon sprechen kann, "daß die Rechenschaftslegung der Gesellschaft . . . so schwerwiegende Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder gegen die allgemeinen Grundsätze getreuer Rechenschaftslegung enthält, daß die Zuverlässigkeit ihrer Aussage nicht gewährleistet ist" ¹⁾, zum anderen steht es ja im pflichtmäßigen Ermessen des Abschlußprüfers, ob er bei Vorliegen von Einwendungen den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt; bis auf die Fälle, wo er dieses Ermessen fehlerfrei nur durch die Versagung ausüben kann, könnte er also - unter bestimmten Voraussetzungen - auch einschränken statt versagen; man müßte dann aber auch von dem einschränkenden Vermerk als von einem "verurteilenden Erkenntnis" sprechen; der einschränkende Vermerk soll aber gerade kein "verurteilendes Erkenntnis", sondern ein "Positivbefund" sein. ²⁾

Wenn wir vom Bestätigungsvermerk als von einem Gradurteil sprechen ³⁾, müssen wir die Versagung - als abgestufte uneingeschränkte bzw. eingeschränkte Bestätigung - vielmehr als "die schärfste Form der Ablehnung der Rechnungslegung einer Aktiengesellschaft" ⁴⁾ auffassen.

Nach heutigem Recht bedeutet der in § 177 Abs.1 Satz 3 AktG angesprochene Vermerk "nichts weiter als eine Art Bescheinigung darüber, daß eine Prüfung stattgefunden hat. . . ." ⁵⁾

4742. Die Praxis der Versagung des Bestätigungsvermerkes

Für die Praxis der Versagung des Bestätigungsvermerkes ist das Fachgutachten 3/1934 ⁶⁾ maßgebend geworden: "Die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes mit Einschränkungen erscheint nicht mehr angängig, vielmehr die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes geboten, wenn die Prüfung ergibt, daß von einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Buchführung, oder einem diesen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluß oder Geschäftsbericht überhaupt keine Rede mehr sein kann." ⁷⁾

Wenn die nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung von dem Abschlußprüfer

1) Schulze zur Wiesch, D.W.: a.a.O., S.177

2) Vgl. a. S.127 u. 133

3) Vgl. a. S.120 u. 127

4) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.25; vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.763; Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S.174

5) Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S.177; vgl. a. Buchholz, P.: a.a.O., S.154 für das AktG 1937

6) Vgl. Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.113-114

7) Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.113

zu erhebenden Einwendungen so erheblich sind, daß von einer Gesetz und Satzung entsprechenden Buchführung oder einem diesen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluß oder Geschäftsbericht überhaupt keine Rede mehr sein kann, dann soll der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk versagen. ¹⁾

Der Jahresabschluß muß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben, § 141 Abs.1 Satz 2 AktG. Tut er das nicht, gewährt er - indem er gegen die Gesetze verstößt - keinen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft, so ist der Bestätigungsvermerk zu versagen ²⁾; genauso sind alle anderen Fälle zu behandeln, in denen in "besonders schwerwiegender" ³⁾, in "wesentlicher" ⁴⁾, in "ganz schwerwiegender" ⁵⁾, in "schwerer" ⁶⁾, in "grober Weise" ⁷⁾ gegen die von der geprüften Gesellschaft bei der Erstellung der Buchführung, der Aufstellung des Jahresabschlusses und der Abfassung des Geschäftsberichtes zu beachtenden Vorschriften der Gesetze und der Satzung von der Gesellschaft verstoßen wird.

Gründe für die Versagung des Bestätigungsvermerkes ergeben sich aus den gleichen Verstößen, wie sie auch zur Einschränkung des Vermerks führen, "nur müssen die festgestellten Verstöße ihrem Gewicht nach die allgemeine Ordnungsmä-

1) Vgl. z.B. Hintner, O.: Praxis, S.108; Bussmann, K.F.: a. a.O., S.144/145; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S.87; Gutachten 7/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S.66/67; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.128; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S.394; Koppe, R.: a. a.O., S.82; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.6; Schulze zur Wiesch, D.W.: a. a.O., S.181; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S.512; Karoli, R.: Praxis, S.48; Hertlein, A.u.Meisner, K.: a. a.O., S.259; Nertinger, J.: a. a.O., S.132; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.24; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.6; Weber, R.: a. a.O., S.30; Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a.O., § 140 Erl.2

2) Vgl. z.B. Mellerowicz, K.: a. a.O., § 140 Anm.17; Arndt, P.: a. a.O., S.28

3) Karoli, R.: Praxis, S.48; vgl. a. Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachkongreß, S.490; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S.102/103; "zu schwerwiegend"; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.128

4) David, W.: Problematik, S.65; vgl. a. Wanieck, O.: a. a.O., S.300; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 f Anm.2

5) Koppe, R.: a. a.O., S.82

6) Baumbach-Hueck, § 167 Anm.6; vgl. a. Eich, W.: a. a.O., S.93; "schwerwiegender"

7) Arndt, P.: a. a.O., S.28

Bigkeit so schwerwiegend beeinträchtigen, daß sie die Versagung des Testats rechtfertigen" ¹⁾. In der Praxis spielen "die Schwere der Verstöße und ihre Tragweite" ²⁾ - also "Gewichtigkeit und Umfang" ³⁾ der Verstöße - für die Versagung des Bestätigungsvermerkes eine entscheidende Rolle.

Von der Versagung des Bestätigungsvermerkes darf der Abschlußprüfer nach Ansicht der Praxis "nur in eindeutigen und überzeugenden Fällen" ⁴⁾ Gebrauch machen.

Zu Einzelfällen der Versagungspraxis ist verschiedentlich Stellung genommen worden. ⁵⁾ Wir sind der Ansicht, daß der Abschlußprüfer bei Vorliegen von Einwendungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden hat, ob er den Bestätigungsvermerk versagt. Nur in Einzelfällen, die noch angedeutet werden sollen ⁶⁾, kann sein Ermessensspielraum auf eine einzige Entscheidung zusammenschrumpfen. Seine Pflicht bei der Ermessensausübung besteht wie bei der Einschränkung ⁷⁾ wesentlich in einer Abwägung der beteiligten Interessen; diese Interessenabwägung muß aber dann zurücktreten, wenn auch von einer teilweisen Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht nicht mehr gesprochen werden kann.

Der Bestätigungsvermerk ist also zu versagen, wenn der Abschlußprüfer nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung Einwendungen zu erheben hat, die entweder

- a) die Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht im ganzen aufheben oder die
- b) diese Ordnungsmäßigkeit zwar nur zum Teil betreffen, die Abwägung der beteiligten Interessen aber zu der Forderung nach Versagung des Bestätigungsvermerkes führt. ⁸⁾

1) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764

2) Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 18

3) Arndt, P.: a. a. O., S. 28

4) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 763; vgl. a. Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 174; a. M. Eich, W.: a. a. O., S. 93

5) Vgl. z. B. Karoli, R.: Kongreßarchiv, a. a. O.; Karoli, R.: Praxis, S. 167 ff; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Koppe, R.: a. a. O.; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 353 ff; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764; Wanieck, O.: a. a. O., S. 292 ff; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 99 ff; Heilbrunn, O.: a. a. O.; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, a. a. O.

6) Vgl. S. 163

7) Vgl. S. 144

8) Vgl. zu b) den von Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128/129 besprochenen Fall und Seite 144

475. Die Erteilung eines negativen Bestätigungsvermerkes

Einen negativen Bestätigungsvermerk gibt es heute nicht, bei Versagung des Bestätigungsvermerkes darf deshalb der nach § 177 Abs.1 Satz 3 AktG zu erteilende Vermerk auch nicht mit einer Begründung versehen werden ¹⁾; gäbe es ihn, wäre § 177 Abs.1 Satz 3 AktG wegen § 177 Abs.1 Satz 1 und 2 AktG überflüssig. Die von vielen Autoren immer wieder betonte Unzulässigkeit der Erteilung eines negativen Bestätigungsvermerkes ²⁾ wird also auch durch das AktG 1965 bestätigt, nicht dagegen die für diese Unzulässigkeit von manchen ins Feld geführten Gründe.

ADLER-DÜRING-SCHMALTZ, auf die sich viele bei ihrer Ablehnung eines negativen Bestätigungsvermerkes berufen, halten diesen negativen Vermerk deshalb nicht für zulässig, weil "der Bestätigungsvermerk ein Positivbefund ist, der nur im Fall der Ordnungsmäßigkeit zu geben, andernfalls zu verweigern ist." ³⁾

Wir halten diese Begründung, die interessanterweise früher auch gegen die Zulässigkeit eines einschränkenden Vermerkes angeführt wurde ⁴⁾, für wenig stichhaltig; nicht nur sind wir gegen die scharfe Trennung von Positiv- und Negativbefund ⁵⁾, sondern es erscheint uns auch unverständlich, daß man der Ansicht sein kann, es könne nicht bestätigt werden, daß die Prüfung durchgeführt wurde und zu einem negativen Resultat geführt hat.

Wir können auch der Meinung, durch die Schaffung eines negativen Bestätigungsvermerkes würde die Verantwortung des Abschlußprüfers ungebührlich erhöht ⁶⁾, nicht beipflichten, da es doch in vielen Fällen gerade umgekehrt sein wird; durch

1) Vgl. a. Karoli-Tomfahrd, a. a. O., S. 177; a. M. Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 140 Erl. 2

2) Vgl. z. B. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 8; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 754; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 8; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 14; Beham, P.: a. a. O., S. 75; Arndt, P.: a. a. O., S. 80; Adler, H.: Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk? (§ 262 f HGB), in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1936, S. 252 (Zitierweise fortan: negativer Bestätigungsvermerk); Schweitzer, R.: a. a. O., S. 225; a. M. z. B. Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 d Anm. 3

3) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 14; vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 754; Buchholz, P.: a. a. O., S. 154

4) Vgl. bei Wanieck, O.: a. a. O., S. 292; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer, S. 102

5) Vgl. S. 126 u. 127

6) Vgl. Beham, P.: a. a. O., S. 75; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 512/513; Adler, H.: negativer Bestätigungsvermerk, S. 252/253; Karoli, R.: Praxis, S. 49/50

die Offenlegung der Gründe, der Einwände, die zur Versagung des Bestätigungsvermerkes geführt haben, wird auch für die Öffentlichkeit das Ausmaß der Mängel offensichtlich und in vielen Fällen auf seine eigentliche Größe reduziert ¹⁾, die Öffentlichkeit wird so von übereilten Spekulationen ²⁾ und Fehlhandlungen abgehalten, die geprüfte Gesellschaft dadurch vor unnötigen Schäden bewahrt ³⁾; eine Verweisung der Öffentlichkeit auf den zum Handelsregister einzureichenden Bericht des Aufsichtsrates, § 177 Abs.1 Satz 1 AktG ⁴⁾, halten wir nicht für ausreichend; mit den gleichen Argumenten könnte dann auch der einschränkende Vermerk auf eine bloße Bescheinigung reduziert werden.

Auch den Satz: "Der Bilanzprüfer ist eher in der Lage, einen Bestätigungsvermerk zu verweigern, weil er selbst sich nicht in der Lage sieht, die Bilanzierungsmethode einer Gesellschaft zu billigen, als zu bestätigen, daß der Jahresabschluß gegen das Gesetz verstößt." ⁵⁾, können wir als einen gegen die Einführung eines negativen Bestätigungsvermerkes sprechenden Grund nicht gelten lassen. Wenn der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk versagt, müssen Einwendungen, d.h. Abweichungen der Ist- von der Soll-Situation ⁶⁾, vorliegen; es geht hier nicht darum, ob der Abschlußprüfer etwas "billigt" oder nicht, sondern ob Gesetz und Satzung etwas billigen oder nicht.

Ähnlich steht es mit der von KAROLI gegebenen Begründung: "Eine in der Wirklichkeit nicht vorhandene Ordnungsmäßigkeit kann weder in positiver noch in negativer Form bestätigt werden." ⁷⁾ Wir können die Überlegungen, die dieser Begründung zugrunde liegen, nicht nachvollziehen. Weshalb sollte man nicht bestätigen, d.h. feststellen können, daß der Jahresabschluß nicht in Ordnung ist? Hier klammert man sich u.E. zu sehr an Worte.

"Eine Erschwerung, größere Schwerfälligkeit der Prüfung und damit höhere Prüfungskosten" ⁸⁾ wären sicher nicht das Ergebnis der Einführung eines negativen Bestätigungsvermerkes. Ein negativer Vermerk würde an die Sorgfaltspflicht des Abschlußprüfers keine höheren Anforderungen stellen als es der jetzige Vermerk tut.

1) Vgl. a. S. 137

2) Vgl. Hintner, O.: Praxis, S. 107/108; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 509

3) Unrichtig deshalb Karoli, R.: Praxis, S. 49: "Andererseits würde der negative Vermerk ... kaum den Interessen der geprüften Unternehmung dienen."

4) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 767

5) Adler, H.: negativer Bestätigungsvermerk, S. 253

6) Vgl. S. 20 u. 21

7) Karoli, R.: Praxis, S. 46

8) Ebd., S. 50

Eine Beschreibung des Prüfungsergebnisses allein mit den Worten "Bestätigungsvermerk versagt" ist nahe daran, eine völlig unbefriedigende Art der Darstellung des Prüfungsergebnisses zu sein ¹⁾; auch der sich an die Öffentlichkeit wendende Bestätigungsvermerk darf im Fall seiner Einschränkung oder Versagung nicht auf eine Begründung - die allerdings hier ganz wesentlich kürzer sein muß als im Prüfungsbericht - verzichten. Nur so kann der Vermerk seine einen nicht ordnungsgemäßen Jahresabschluß oder Geschäftsbericht ergänzende Publizitätsfunktion erfüllen und die Gesellschaften zur Erfüllung ihrer Publizitätspflichten veranlassen.

48. Der Prüfungsbericht

"Der Sinn des Prüfungsberichtes ist ... ein ganz anderer als der des Bestätigungsvermerks." ²⁾ Während der Bestätigungsvermerk sich in erster Linie an die Öffentlichkeit, die Aktionäre, Arbeitnehmer und Gläubiger wendet ³⁾, ist der Prüfungsbericht für den Aufsichtsrat und Vorstand bestimmt, er "dient in erster Linie der Unterrichtung des Aufsichtsrats" ⁴⁾. Sein Verhältnis zum Bestätigungsvermerk ist oft mit dem Verhältnis der Entscheidungsgründe zum Tenor eines Urteils verglichen worden. ⁵⁾

Dieses enge Verhältnis zwischen Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bringt es mit sich, daß man unserer Ansicht nach den Bestätigungsvermerk und seine Problematik nicht erörtern kann, ohne - wenigstens kurz - auf den Prüfungsbericht

1) Vgl. Kolarik, F.-G.: a. a. O., S. 88

2) Buttmann, E.: a. a. O., S. 16

3) Vgl. S. 121

4) Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 8; vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 109; Wanieck, O.: a. a. O., S. 278/279; Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 1954, S. 507; Buttmann, E.: a. a. O., S. 14 u. 16; Großmann, H.: a. a. O., S. 139; Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 171; Kuhn, K.: Die Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für die Besteuerung der Unternehmung, in: Mellerowicz, K. u. Bankmann, J. (Hrsg.): Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1966, S. 186

5) Vgl. z. B. Hintner, O.: Praxis, S. 111; Beham, P.: a. a. O., S. 78; Westrick, P.: a. a. O., S. 50/51; Buchholz, P.: a. a. O., S. 153; Karoli, R.: Praxis, S. 78; Wanieck, O.: a. a. O., S. 279; Schweitzer, R.: a. a. O., S. 223; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 e Anm. 4; Schlegelberger-Quassowski, § 139 Anm. 4; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 108

und seine Stellung innerhalb der Abschlußprüfung einzugehen. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk ergänzen sich gegenseitig, sind voneinander abhängig. Der Abschlußprüfer hat bei Vorliegen von Einwendungen vor der Versagung des Bestätigungsvermerkes z.B. zu überlegen, ob er sein Ermessen nicht besser durch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes ausüben sollte, da der versagte Vermerk ein reiner Negativvermerk ist und die Aufführung der Einwendungen im Prüfungsbericht u. U. zur Informierung der Beteiligten über das Ausmaß der Ordnungs- und Gesetzeswidrigkeiten wegen der beschränkten Informationswirkung des Prüfungsberichtes nicht ausreicht.

Der Prüfungsbericht ist dem Vorstand vorzulegen, § 166 Abs.3 AktG, der ihn unverzüglich nach Eingang dem Aufsichtsrat vorzulegen hat, § 170 Abs.1 AktG. Der Aufsichtsrat prüft dann den Jahresabschluß, den Geschäftsbericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinnes, § 171 Abs.1 S.1 AktG, unter Zuhilfenahme des Prüfungsberichtes. Zum Handelsregister ist der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nicht mit einzureichen ¹⁾, so daß die Öffentlichkeit durch Einsicht in das Handelsregister von ihm keine Kenntnis erhalten kann.

Diese Nicht-Einreichungspflicht hat ihren Grund darin, daß der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers "vertraulichen Charakter" ²⁾ hat und für "interne Zwecke" ³⁾ bestimmt ist. Die Hauptversammlung kann gegen den Willen der Verwaltung nicht die Bekanntgabe oder Verlesung des Prüfungsberichtes verlangen. ⁴⁾

Der Prüfungsbericht kann demnach als der sich an Vorstand und Aufsichtsrat wendende Bericht des Abschlußprüfers über das Ergebnis der Prüfung, verbunden mit einer Erläuterung des Jahresabschlusses, bezeichnet werden. ⁵⁾ Seine Ausführungen "gipfeln in einem Werturteil, das nach außen hin im Bestätigungsvermerk seinen Ausdruck findet." ⁶⁾

1) Vgl. § 177 Abs.1 S.1 AktG; vgl. a. Baumbach-Hueck, § 166 Anm.8

2) Staub-Pinner, § 262 e Anm.7 a; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.8

3) Schwarz, M.: Bedeutung, S.108; vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm.3; Großmann, H.: a. a. O., S.139

4) Vgl. z.B. a. Staub-Pinner, § 262 e Anm.7 a; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.8; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 139 Anm.7; Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 139 Erl.2; Baumbach-Hueck, § 166 Anm.8; Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.114; Großmann, H.: a. a. O., S.140

5) Vgl. § 166 AktG; vgl. a. Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S.97

6) Weber, R.: a. a. O., S.28

Die Berichtspflicht des Abschlußprüfers ist durch § 166 Abs. 2 AktG gegenüber dem alten Recht nicht erweitert worden ¹⁾, denn der gegenüber dem bisherigen § 139 AktG 1937 erweiterte Wortlaut bedeutet nur eine Klarstellung. ²⁾

§ 166 Abs. 1 Satz 2 AktG könnte man entnehmen, daß während der Abschlußprüfung aufgedeckte und dann durch interne Verbesserung ³⁾ behobene Mängel nicht im Prüfungsbericht zu erwähnen und zu erörtern seien. ⁴⁾ Doch steht dieses Recht zur Erörterung beseitigter Mängel dem Abschlußprüfer schon nach § 166 Abs. 1 Satz 1 AktG zu, wonach er über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten hat; die Prüfung hat aber in einem solchen Fall ergeben, daß der Jahresabschluß, die Buchführung und (oder) der Geschäftsbericht in gewisser Hinsicht nicht ordnungsgemäß waren. Im Gegensatz zu § 167 Abs. 1 AktG spricht § 166 Abs. 1 Satz 1 AktG nicht von dem "abschließenden Ergebnis", sondern nur von "Ergebnis". Uns erscheint ein Bericht über bereits behobene Mängel auch in mehrfacher Hinsicht sinnvoll. ⁵⁾ Nicht nur hat der Aufsichtsrat ein Interesse daran, Art und Zahl der aufgedeckten, wenn auch inzwischen behobenen Mängel zu erfahren, weil dadurch sein Verhalten gegenüber dem Vorstand, den er zu kontrollieren und zu überwachen hat, mitbestimmt wird, sondern auch der Konzernabschlußprüfer, §§ 335 Abs. 1, 336 Abs. 4 Satz 1 AktG ⁶⁾, und der Abschlußprüfer des nächsten Jahresabschlusses haben ein Interesse daran; letzterer erhält dadurch Anhaltspunkte für Art, Umfang und Schwerpunkte seiner Prüfung. ⁷⁾

Der Prüfungsbericht dient also in gewisser Hinsicht auch dem nächsten Abschlußprüfer; aber auch den Aktionären, Arbeitnehmern, Gläubigern und der Öffentlichkeit dient er, denn auch sie erfahren über den Bericht des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung, § 171 Abs. 2 AktG, der zum Handelsregister einzureichen ist, § 177 Abs. 1 Satz 1 AktG, das im Prüfungsbericht des Abschlußprüfers niedergelegte Ergebnis der Abschlußprüfung. ⁸⁾ Der gegenwärtige Abschlußprüfer kann

1) A. M.: Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 649

2) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 166 Anm. 4

3) Vgl. S. 102 ff

4) Vgl. Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 171

5) Vgl. a. S. 104

6) Vgl. S. 126

7) Vgl. a. Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 89: "Schließlich ist der Bericht als wichtige Grundlage für die Vorbereitung und Durchführung späterer Prüfungen anzusehen."; Fachgutachten 5/34, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 55: "Eine Durchsicht des vorjährigen Prüfungsberichtes erscheint in jedem Fall erforderlich."

8) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 676; Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 177

zu seiner Entlastung und Haftungsbeschränkung auf seinen Prüfungsbericht verweisen¹⁾, ihm dient der Prüfungsbericht ferner zur näheren Erläuterung seiner Auffassungen, besonders bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Vorstand und bei Streitigkeiten, noch nicht entschiedenen Rechtsfragen usw.

481. Der Prüfungsbericht als Informationsmittel für die Entscheidungen des Aufsichtsrates

Die ganze geschichtliche Entwicklung der Abschlußprüfung weist darauf hin, daß der Prüfungsbericht in erster Linie als Informationsmittel für die Entscheidungen des Aufsichtsrates bei Ausübung seiner Überwachungsfunktion dienen soll; daran hat sich auch durch die Neufassung des § 166 Abs. 3 AktG²⁾ nichts geändert. 3) Der Prüfungsbericht ist "eine unentbehrliche Stütze"⁴⁾ für die Kontrolltätigkeit des Aufsichtsrates und für seine Beurteilung des Prüfungsergebnisses. "Der einzige Zweck des Prüfungsberichtes ist, dem Aufsichtsrat ein möglichst anschauliches Bild von dem Geschäftsstand zu vermitteln."⁵⁾ Die Unterrichtung aller anderen Beteiligten tritt hinter diesen Zweck ganz zurück. Für die meisten Aufsichtsratsmitglieder ist er "die wichtigste Orientierungsmöglichkeit"⁶⁾; sie erlangen durch ihn "einen wesentlichen Teil der Kenntnisse, die es ihnen erlauben, die ihnen gestellte Aufgabe, den Vorstand zu kontrollieren, zu erfüllen."⁷⁾

Abschlußprüfung und Prüfungsbericht ersetzen die Aufsichtsfunktionen des Aufsichtsrates nicht, sondern ergänzen und erleichtern sie.⁸⁾ "Der Aufsichtsrat bleibt

1) Vgl. a. Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 89; "Rechenschaftsbericht des Prüfers"; Arndt, P.: a. a. O., S. 10

2) Vgl. a. Zeiß, F.: a. a. O., S. 105

3) Vgl. S. 105; vgl. a. Baumbach-Hueck, § 166 Anm. 2

4) Buttmann, E.: a. a. O., S. 16

5) Ebd., S. 17

6) Schwantag, K.: a. a. O., S. 12; vgl. a. Großmann, H.: a. a. O., S. 139; Homburger, M.: Bedeutung, S. 10; "... dem Aufsichtsrat werden infolge der Pflichtprüfung Vorgänge bekannt, die er sonst vielleicht übersehen oder nicht richtig erkannt hätte."

7) Schwantag, K.: a. a. O., S. 12

8) Vgl. z. B. a. Homburger, M.: a. a. O., S. 84; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, Art. VI, Vorbem. Z. 2; Buttmann, E.: a. a. O., S. 24 u. 25; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 5; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 32; Pinner, A.: Soll bei einer künftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden? In: Verhandlungen des

das, was sein Name sagt, Aufsichtsrat, er wird nicht bloßer Verwaltungsrat." ¹⁾ So überläßt der Abschlußprüfer es in Fällen von minderer Bedeutung - wenn keine Einwendungen vorliegen, in die Geschäftsführung betreffenden Fragen ²⁾ usw. - auch dem Aufsichtsrat, seine Schlußfolgerungen aus im Prüfungsbericht aufgezeigten abweichenden Ansichten des Abschlußprüfers zu ziehen und gegenüber dem Vorstand auf eine Änderung des Jahresabschlusses oder Geschäftsberichtes zu drängen bzw. seine Billigung des Jahresabschlusses von dieser Änderung abhängig zu machen. ³⁾

482. Die indirekte Information der Aktionäre, Arbeitnehmer, Gläubiger und der Öffentlichkeit durch den Prüfungsbericht

Der Prüfungsbericht ist nicht nur Instrument des Abschlußprüfers zur Unterrichtung des Aufsichtsrates, sondern auch zur Unterrichtung von Aktionären, Arbeitnehmern, Gläubigern und der Öffentlichkeit, wenn auch nach dem Willen des Gesetzgebers die Unterrichtung des Aufsichtsrates ganz im Vordergrund steht. Die gesetzliche Regelung des Prüfungsberichtes ⁴⁾ läßt es aber zu, daß der Abschlußprüfer den Prüfungsbericht auch zum wichtigen Informationsmittel für die Aktionäre zur Vorbereitung für deren Entscheidungen in der Hauptversammlung, für die Arbeitnehmer, Gläubiger und die Öffentlichkeit macht.

Zum Prüfungsbericht als Informationsmittel dieser Beteiligten wird der Abschlußprüfer insbesondere im Fall der Versagung des Bestätigungsvermerkes greifen - da ihm nach heutigem Recht in diesem Fall ein anderes Mittel zur Unterrichtung dieser Beteiligten über Art, Zahl und Schwere der aufgedeckten und gerügten Mängel fehlt -, aber auch im Fall der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes, weil dieser gleichfalls ohne Begründung ergeht und den Eindruck erwecken kann, daß alles vollkommen in Ordnung sei, während Voraussetzung

Fortsetzung der Fußnote 8) von Seite 153:

34. Deutschen Juristentages in Köln vom 12. bis 15. September 1926, 2. Band, Berlin u. Leipzig 1927, S. 650; Homburger, M.: Bedeutung, S. 10; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 45; Pinner, A.: Zum Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, in: Juristische Wochenschrift, 1930, S. 3678 (Zitierweise fortan: Entwurf)

- 1) Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, Art. VI, Vorbem. Z. 2
- 2) Vgl. z. B. Homburger, M.: a. a. O., S. 84/85
- 3) Vgl. Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 393; ders.: Neue Pflichten, S. 599; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 6
- 4) §§ 171 Abs. 2 S. 3, 175 Abs. 2 S. 1 AktG

für eine Erteilung doch nur ist, daß keine Einwendungen vorliegen.

Die Möglichkeit des Abschlußprüfers, den Prüfungsbericht als Instrument zur Unterrichtung der aufgezählten Beteiligten zu benutzen, wird durch den Umfang der Pflicht des Aufsichtsrates, in seinem Bericht an die Hauptversammlung über den Inhalt des Abschlußberichtes des Prüfers zu berichten, begrenzt. Der Aufsichtsrat hat zu dem Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses durch die Abschlußprüfer Stellung zu nehmen, § 171 Abs. 2 S. 3 AktG; seine Berichtspflicht über das Ergebnis der Abschlußprüfung ist gegenüber § 96 Abs. 2 AktG 1937 erweitert worden. ¹⁾ Er hat sich also mit dem Bericht des Abschlußprüfers auseinanderzusetzen²⁾, und zwar mit dem "Ergebnis" der Abschlußprüfung, nicht nur mit seinem "abschließenden Ergebnis" ³⁾; er muß also alle Beanstandungen mitteilen, auch wenn dadurch die Vertraulichkeit des Berichts des Abschlußprüfers gefährdet werden sollte. ⁴⁾

Macht der Prüfer die Feststellung, daß der Aufsichtsrat in seinem Bericht Beanstandungen, die im vorjährigen Bericht des Prüfers enthalten waren, nicht in seinen Bericht an die Hauptversammlung aufgenommen hat, so kann er, sofern wieder die gleichen Beanstandungen vorzubringen sind, trotzdem den Bestätigungsvermerk nicht einschränken. ⁵⁾ Denn entweder handelt es sich um Einwendungen, dann hätte auch schon der letztjährige Bestätigungsvermerk eingeschränkt werden müssen, oder es handelt sich nicht um Einwendungen, dann darf auch der diesjährige Bestätigungsvermerk nicht eingeschränkt werden, weil der Bericht des Abschlußprüfers selbst nicht der Überprüfung durch den Abschlußprüfer unterliegt, aus seiner Mangelhaftigkeit also auch keine Einwendungen abgeleitet werden können.

Ein Recht des Aktionärs auf Einsicht in den Prüfungsbericht, wie es für einen Sonderfall erst kürzlich wieder gefordert wurde, weil der Aufsichtsrat daran interessiert sein könnte, "eigene Fehler in der Beurteilung der Lage möglichst nicht zur

1) Vgl. a. Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 278

2) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 171 Anm. 9; Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 278; Buttmann, E.: a. a. O., S. 25

3) Vgl. a. Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 278

4) A. M.: für das frühere Recht: Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 e Anm. 8; Homburger, M.: Organe, S. 2927; vgl. a. Rehm, H.: Gutachten über die Frage: Empfiehlt es sich, die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft genauer zu bestimmen? In: Verhandlungen des 28. Deutschen Juristentages, 1. Band, Berlin 1905, S. 29

5) A. M.: Westphal, H.: a. a. O., S. 78

Kenntnis der Öffentlichkeit gelangen zu lassen" ¹⁾, können wir - jedenfalls zur Zeit - nicht befürworten, weil sonst der Prüfungsbericht seiner Funktion als Informationsmittel des Aufsichtsrates nicht mehr voll nachkommen könnte. ²⁾

Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers muß ein unvollkommenes Instrument zur Unterrichtung der Aktionäre und der übrigen Beteiligten über das Ergebnis der Abschlußprüfung bleiben: Der Aufsichtsrat muß zwar über alle im Prüfungsbericht des Abschlußprüfers enthaltenen Beanstandungen berichten und zu ihnen Stellung nehmen, der Abschlußprüfer kann ihn aber nicht zur Einhaltung dieser Verpflichtung zwingen. Der Aufsichtsrat kann sich aber durch eine unrichtige oder verschleiernde Berichterstattung nach § 400 Nr. 1 AktG strafbar machen. ³⁾

483. Grenzen der Abweichung der Aussagen von Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk faßt das im Prüfungsbericht dargestellte Ergebnis der Abschlußprüfung in formelhafter Art und Weise zusammen. ⁴⁾ Er kann also nichts anderes aussagen als der Prüfungsbericht. ⁵⁾ Fraglich ist aber, ob der Prüfungsbericht etwas anderes, d. h. mehr aussagen darf als der Bestätigungsvermerk.

§ 166 Abs. 2 AktG beantwortet diese Frage. Stößt der Abschlußprüfer auf Tatsachen, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können, oder auf schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz oder Satzung, so hat er darüber immer im Prüfungsbericht zu berichten, § 166 Abs. 2 AktG, den Bestätigungsvermerk darf er auf Grund dieser Tatsachen aber nur dann einschränken oder versagen, "wenn diese Tatsachen und Verstöße unmittelbaren Einfluß auf den Prüfungsgegenstand nach § 162 haben" ⁶⁾. Die Abweichungen zwischen Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk ergeben sich

1) W. Th., Antrag auf Ausdehnung der Sonderprüfung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 10.8.1968, S. 21

2) Vgl. a. Göttelmann, G.: a. a. O., S. 156 u. 157

3) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 171 Anm. 14 u. § 400 Anm. 6

4) Vgl. S. 122

5) Vgl. a. Buttmann, E.: a. a. O., S. 18 u. 20: "Zusammenfassend darf festgestellt werden, daß der Bestätigungsvermerk kein anderes Ergebnis bringen darf als der Prüfungsbericht und er nicht mehr bestätigt als im Prüfungsbericht dargelegt ist."; Eich, W.: a. a. O., S. 94; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 23

6) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759; vgl. a. Baumbach-Hueck, § 162 Anm. 11; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4

eben daraus, daß in letzteren nur Einwendungen aufzunehmen sind, in ersteren aber alle festgestellten Mängel. ¹⁾

So waren nach AktG 1937 willkürliche Unterbewertungen und die Bildung stiller Rücklagen gesetzlich zulässig und konnten daher vom Abschlußprüfer nicht beanstandet werden; wohl aber wird er verpflichtet gewesen sein, auf sie im Prüfungsbericht hinzuweisen. ²⁾

In gleicher Weise konnte und kann in allen die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung des Vorstandes betreffenden Fragen verfahren werden. ³⁾ Kritik des Abschlußprüfers an der Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung des Vorstandes kann nie zu Einwendungen führen, weil die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung nicht Prüfungsgegenstand ist. ⁴⁾ Wohl aber ist der Abschlußprüfer berechtigt, auf eine seiner Meinung nach unzumutbare Geschäftsführung in seinem Prüfungsbericht hinzuweisen.

Bei vorliegender Unterbilanz oder Überschuldung behelfen sich viele Abschlußprüfer mit einem Zusatz zum Bestätigungsvermerk, den wir aber ablehnen. ⁵⁾ Jedenfalls können sie den Bestätigungsvermerk auf Grund dieser Unterbilanz oder Überschuldung allein weder einschränken noch versagen, wenn der Jahresabschluß ordnungsgemäß ist. Auch in diesem Fall empfiehlt sich aber ein Hinweis auf die Unterbilanz bzw. Überschuldung im Prüfungsbericht. ⁶⁾ Die gleiche Verpflichtung für den Abschlußprüfer nimmt WANIECK für den Fall an, daß entgegen § 289 Abs. 4 HGB 1931 ⁷⁾ vor Ablauf des Sperrjahres Zahlungen an die Aktionäre erfolgten. ⁸⁾

Der vielfach vertretenen Ansicht, unwesentliche Verstöße und Beanstandungen bedürften zwar einer Erwähnung im Prüfungsbericht, nicht aber im Bestätigungsver-

1) Vgl. a. Meier, A.: a. a. O., S. 396: "... hat der Abschlußprüfer die Pflicht, in seinem Prüfungsbericht jeden ... Mangel ... zu erwähnen..., wenn nach seinem Ermessen der Mangel nennenswert ist und insbesondere wenn die Erwähnung geeignet ist, die Wiederholung des Verstoßes zu verhüten, oder wenn im Wiederholungsfall schwerwiegendere Konsequenzen gezogen werden müssen."

2) Vgl. a. Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 135 Erl. 2

3) Vgl. a. Homburger, M.: Organe, S. 2940; Westphal, H.: a. a. O., S. 78 für "wesentliche Mängel bei der Aufstellung des Geschäftsberichts"

4) Vgl. S. 23, 77 u. 91

5) Vgl. S. 139 ff

6) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26

7) Vgl. § 178 Abs. 2 AktG 1937 und § 225 Abs. 2 AktG 1965

8) Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 298

merk ¹⁾, können wir nur mit der schon dargelegten Einschränkung zustimmen, daß das nur zulässig und möglich ist, wenn es sich bei diesen "Verstößen" und "Unstimmigkeiten" nicht um Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluß und (oder) den Geschäftsbericht als Ganzes handelt), wenn also z.B. nur einzelne Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegen, die aber die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Ganzes nicht berühren, wenn also die Buchführung als Ganzes trotz dieser einzelnen Verstöße "einwandfrei" und "tadellos" bleibt.

Alle Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluß und (oder) den Geschäftsbericht als Ganzes sind sowohl im Prüfungsbericht als auch im Bestätigungsvermerk zu behandeln. Insofern decken sich Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk. Sie stimmen insofern nicht überein, als im Bestätigungsvermerk nur Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluß und (oder) den Geschäftsbericht als Ganzes behandelt werden dürfen, alles übrige, wie Mängel bei Teilen dieser Prüfungsgegenstände, die nicht Einwendungen gegen das Ganze begründen, und wie der Inhalt von Zusätzen und Vorbehalten, nur in den Prüfungsbericht gehört.

1) Vgl. z.B. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 758; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; Wanieck, O.: a.a.O., S. 284; Koppe, R.: a.a.O., S. 77; Arndt, P.: a.a.O., S. 31

5. DIE ERSETZUNG DER GENERALKLAUSEL DES § 167 ABS. 2 AKTG
DURCH EINE BEISPIELHAFTE AUZFÄHLUNG VON EINZELFÄLLEN

51. Die Begrenzung des prüferlichen Ermessens durch die Vorgabe von Richt-
beispielen

511. Das Problem einer objektiven Urteilsbildung

Das Ergebnis der Abschlußprüfung wird in einem Urteil, dem Bestätigungsvermerk, zusammengefaßt. 1) "Das Urteil ist ein wesentlicher Bestandteil der Prüfung." 2) Ein "Grundproblem" der Abschlußprüfung "ist das Problem einer objektiven Urteilsbildung. Da die Urteilsbildung auf Grund der vorgefundenen Fehler erfolgt, kann eine Objektivierung der Urteilsbildung nur dadurch erreicht werden, daß eindeutige Kriterien für die Bedeutung der festgestellten Fehler im Rahmen des gesamten Prüfungsstoffes geschaffen werden" 3), daß also das Problem der Fehlergewichtung gelöst wird. Solange dieses Problem noch nicht gelöst ist, solange also noch keine objektiven Maßstäbe für die Bedeutung der Fehlerarten gefunden sind, muß es weiterhin dem prüferlichen Ermessen überlassen bleiben, das Gewicht der Fehler im Hinblick auf die Entscheidung der Frage nach Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes zu bestimmen; diese Aussage ist aber "für die Lösung des Problems der Fehlergewichtung nicht brauchbar, da ein auf diese Art erzieltetes Urteil nicht objektiv fixierbar wäre" 4).

512. Die zentrale Bedeutung des prüferlichen Ermessens

Das Ermessen des Prüfers spielt bei der Abschlußprüfung "eine ganz überragende Rolle" 5), "der Gedanke der Ausübung des verantwortungsbewußten Ermessens des Abschlußprüfers" beherrscht "nach wie vor die Vermerksanwendung". 6) Gerade dieser verhältnismäßig große, dem Ermessen des Prüfers überlassene Spielraum bei der Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses zum Prüfungsurteil hat schwerwiegende Nachteile:

1) Vgl. a. Kolarik, F. -G.: a. a. O., S. 10

2) Loittsberger, E.: a. a. O., S. 68

3) Kolarik, F. -G.: a. a. O., S. 33

4) Ebd., S. 36/37; vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 179: "zwangs-läufig aber subjektive Urteil des Abschlußprüfers"

5) Koppe, R.: a. a. O., S. 83; vgl. a. S. 47 ff

6) Martens, H. -J.: a. a. O., S. 539

- a) er verhindert ein objektives Urteil,
- b) erschwert die einheitliche Beurteilung der Frage der Vermerkshandhabung,
- c) ist der Förderung des Vertrauens in die Abschlußprüfung nur hinderlich und
- d) erleichtert dem Abschlußprüfer seine Arbeit nicht, sondern erschwert sie erheblich ¹⁾, weil gerade die Frage nach der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks für den Prüfer "eine schwere Gewissensfrage" ²⁾ ist.

513. Richtlinien für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes

Jedes Urteil setzt die Existenz von Maßstäben, von Urteilskriterien voraus, jedes objektive Urteil setzt die Existenz objektiver Urteilsmaßstäbe voraus. ³⁾ Diese Kriterien gilt es zu finden. ⁴⁾ Das Vertrauen der Beteiligten in die Abschlußprüfung und ihre Ergebnisse kann nur erhalten und gefördert werden, wenn es gelingt, den Ermessensspielraum des Abschlußprüfers durch Aufstellung objektiver Kriterien einzuschränken; damit wird auch den Unternehmen das Gefühl genommen, "der Willkür der Prüfer ausgesetzt zu sein" ⁵⁾.

In dieser Richtung geht auch das Bestreben, die Abschlußprüfung "nach objektiven Grundsätzen ordnungsgemäßer Prüfung durchzuführen und damit die Garantie klarer Prüfungsergebnisse zu vergrößern" ⁶⁾, also z.B. Richtlinien für die Ein-

1) Vgl. a. Nertinger, J.: a. a. O., S. 10; Hagest, K.: a. a. O., S. 452: "... die vor allem für die gesetzliche Abschlußprüfung unerwünschter Ermessensentscheidungen weitgehend einzuschränken."; Meier, A.: a. a. O., S. 396

2) Nertinger, J.: a. a. O., S. 132; vgl. a. Westphal, H.: a. a. O., S. 76; vgl. a. S. 38 u. 50

3) Vgl. a. Fettel, J.: a. a. O., S. 275

4) Vgl. z. B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 100; Loitsberger, E.: a. a. O., S. 81: "Die neuere Prüfungstheorie bemüht sich daher, die Subjektivität auszuschalten und die Anwendbarkeit der in der Statistik entwickelten Methoden zur Festlegung objektiver Fehlerkriterien im Prüfungswesen zu untersuchen."; Koppe, R.: a. a. O., S. 81; Beham, P.: a. a. O., S. 1; Fettel, J.: a. a. O., S. 275; Kolarik, F.-G.: a. a. O., S. 33 u. 87; Elmendorff, K.: a. a. O., S. 3 u. 38; Zimmermann, E.: a. a. O., S. 97

5) Hoeslin, H. v.: a. a. O., S. 383; vgl. a. Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, S. 25

6) Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, S. 24/25; vgl. a. Westphal, H.: a. a. O., S. 76, 78 u. 79; Hagest, K.: a. a. O., S. 450: "Insbesondere für die Abschlußprüfung der Aktiengesellschaft ... wird die Formulierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung als dringend notwendig empfunden."; Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, S. 119; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 106

schränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes aufzustellen, und als Vorstufe dazu eine reichhaltige Kasuistik vorzunehmen, "um dadurch . . . die Wirkungsmöglichkeit des Bestätigungsvermerkes zu unterstützen" ¹⁾. Eine "Kasuistik von Präjudizien" ²⁾ gibt es leider bis heute noch nicht; wie wir schon feststellten, wurden die Gerichte bisher mit Fragen der Abschlußprüfung noch kaum beschäftigt. ³⁾

514. Möglichkeiten einer gesetzlichen Regelung

Da auch die Aufstellung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung auf Schwierigkeiten stößt, in ihnen außerdem zu sehr der Standpunkt der Abschlußprüfer zum Ausdruck kommt, der oft nicht mit dem des öffentlichen Interesses übereinstimmt ⁴⁾, die Grundsätze ferner erst Verbindlichkeit erlangen, wenn sie Gewohnheitsrecht geworden sind ⁵⁾, kann nur eine gesetzliche Regelung, die Richtbeispiele und damit objektive Kriterien schafft, zu einer Objektivierung und damit Optimierung des abschlußprüferlichen Urteils führen.

Wir glauben auch nicht, an der Propagierung dieses Reformvorschlages dadurch gehindert zu werden, daß die Aktienrechtsreform gerade erst verabschiedet worden ist. ⁶⁾ "Reformen werden auch künftig notwendig werden. . ." ⁷⁾ "Es ist das gute Recht, ja die Pflicht der forschenden Wissenschaft, ihren Blick in die Zukunft zu richten und sich mit dem schon Erreichten nicht zufrieden zu geben." ⁸⁾

1) Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.127

2) Forsthoff, E.: a.a.O., S.83

3) Vgl. S. 61, 95, 109 u. 110

4) Der Abschlußprüfer steht im Spannungsfeld zwischen Staat und Wirtschaft (vgl. Schwarz, M.: Bedeutung, S.112/113); er erfüllt mit der Abschlußprüfung eine Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft, ihren einzelnen Verwaltungsträgern und gegenüber der Öffentlichkeit (vgl. Teichmann, R. u. Koehler, W.: a.a.O., § 141 Erl. 1); er soll "Vertrauensperson beider Parteien" sein (Geßler, E.: Bedeutungswandel, S.162), er ist nicht etwa nur "Hilfsperson für den Aufsichtsrat" (Schmölder, K.: Verwaltungsreform, S.2926), hat auch nicht nur die Interessen der Aktionäre zu vertreten (vgl. Dürrhammer, W.: a.a.O., S.32); es wäre aber auch nicht richtig, ihn nur als "Anwalt des volkswirtschaftlichen Kapitals" zu bezeichnen (Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, S.195/196).

5) Vgl. S. 92 ff

6) Vgl. a. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S.163

7) Schwarz, M.: Bedeutung, S.113

8) Schmölder, K.: Rechnungslegung, S.283

Die Vorgabe von Richtbeispielen, wie sie den Gesetzen ja nicht fremd ist ¹⁾, wird auch teilweise befürwortet ²⁾; streitig ist aber nach wie vor, ob eine gesetzliche Regelung dieser Richtbeispiele möglich und erforderlich ist. Unstreitig ist, daß eine generelle Regelung aller Einzelfälle nicht möglich ist. ³⁾ Diese Unmöglichkeit wird in der Hauptsache mit der Vielgestaltigkeit und dem ständigen Fluß

-
- 1) Vgl. z.B. § 256 Abs. 4 S. 2 AktG und Baumbach-Hueck, § 256 Anm. 15: "Die beiden Beispiele können zugleich einen Maßstab dafür geben, wann in anderen Fällen eine wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses und damit Nichtigkeit desselben angenommen werden kann."; Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 346: "Um die Anwendung dieses allgemeinen Grundsatzes zu erleichtern, werden in den Nummern 1 und 2 beispielhaft Gliederungsverstöße genannt, die stets zur Nichtigkeit führen."; Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 9: "Das Gesetz gibt keine Definition dafür, wann die Klarheit und Übersichtlichkeit wesentlich beeinträchtigt wird. Das ist praktisch auch nicht möglich. Dies kann vielfach nur im Einzelfall festgestellt werden. Immerhin gibt es einige Beispiele, aus denen sich einmal bindend ergibt, wann es bei der grundsätzlichen Nichtigkeit verbleibt, aus denen aber auch Schlüsse gezogen werden können, ob im Einzelfall aus anderen Gründen eine wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses anzunehmen ist."
- 2) Vgl. z.B. Hagest, K.: a.a.O., S. 454; Semler, J.: Ergebnisse, S. 9; Schneider, K.: Grundsätze, S. 141; Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S. 170; Westphal, H.: a.a.O., S. 76, 78 u. 79; Nußbaum, A.: a.a.O., S. 2583/2584; Schwantag, K.: a.a.O., S. 15. Anderer Meinung: z.B. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24: "Richtlinien für die Vornahme von Verweigerungen und Einschränkungen lassen sich nicht geben."; Wanieck, O.: a.a.O., S. 293, 294 u. 302; Koppe, R.: a.a.O., S. 77; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 510; Karoli, R.: Praxis, S. 48/49; Hoeßlin, H.v.: a.a.O., S. 319 u. 354; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128
- 3) Vgl. z.B. Voß, W.: a.a.O., S. 36: "Das ist gesetzlich nie und nimmer generell zu regeln, sondern kann nur nach Lage des Einzelfalles beantwortet werden..."; Schwarz, M.: Bedeutung, S. 106; Eich, W.: a.a.O., S. 92; Westrick, P.: a.a.O. S. 53; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 15; Ritter, C.: a.a.O., § 140 Anm. 3; Kasuistik ist hier kaum am Platz..."; Großmann, H.: a.a.O., S. 140; Westphal, H.: a.a.O., S. 78; Baudisch, R.: a.a.O., S. 29; Karoli, R.: Praxis, S. 46; Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, S. 119; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 509

der Dinge im Wirtschaftsleben, mit den Besonderheiten jedes Einzelfalles begründet. ¹⁾

Wir sind der Ansicht, daß sich eine generelle gesetzliche Regelung der Handhabung des Bestätigungsvermerkes, die jeden Einzelfall erfaßt, nicht durchführen läßt. Ein gewisser Ermessensspielraum wird dem Abschlußprüfer also immer bleiben müssen und auch bleiben können. Durch die gesetzliche Vorgabe von Richtbeispielen, die nach unserer Ansicht möglich ist und den Einzelfall hinreichend berücksichtigt, kann dieser im Augenblick noch zu große Ermessensspielraum aber auf ein vernünftiges Maß zurückgeführt werden, dadurch der "öffentliche Glaube" des Bestätigungsvermerks gestärkt, das Vertrauen in den Vermerk erhöht, die Handhabung des Bestätigungsvermerkes vereinheitlicht und der Abschlußprüfer von seiner Verantwortung in gewisser Weise entlastet und ihm seine schwere Aufgabe erleichtert werden.

Im folgenden soll anhand einiger besonders wichtiger Beispiele - und nur solche könnten den Gegenstand von Richtbeispielen bilden - gezeigt werden, wie diese Richtbeispiele im Einzelfall aussehen müßten. Dabei wird auf eine gesetzliche Formulierung bewußt verzichtet werden.

52. Der Bestätigungsvermerk im Fall der Nichtigkeit des Jahresabschlusses

Das Aktiengesetz 1965 trifft gegenüber dem AktG 1937 "für die Nichtigkeit festgestellter Jahresabschlüsse eine Reihe eingehender, mit zahlreichen Neuerungen verbundener Bestimmungen" ²⁾. Die Nichtigkeitsbestimmungen sind erweitert worden ³⁾, die Nichtigkeit setzt nunmehr "weit früher ein, als zum alten Recht angenommen wurde" ⁴⁾ Für die Abschlußprüfer interessiert u. a. besonders die Aus-

1) Vgl. z.B. Karoli, R.: Praxis, S. 46 u. 167; Hintner, O.: Praxis, S. 115 (im Hinblick auf die Gestaltung des Prüfungsberichtes): "... denn gerade im Prüfungswesen gibt es keine 'Normalfälle' ..."; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 354; Forster, K. -H.: Neue Pflichten, S. 599; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 512: "Aber auch hier ist für die Beurteilung immer die besondere Lage des Einzelfalles maßgebend."; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24

2) Roser, U.: Neue Rechtsmittel, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 66

3) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764

4) Forster, K. -H.: Neue Pflichten, S. 599

dehnung der Nichtigkeitsgründe auf erhebliche Verstöße gegen die Gliederungsvorschriften. ¹⁾ Den Grund dieser Ausdehnung zeigt GESSLER auf: "Immer wieder vorkommende Verstöße gegen die gesetzlichen Gliederungsvorschriften, die nicht mit einer Versagung oder Einschränkung des Vermerks geahndet worden sind, zwingen uns jetzt schon, gewisse schwerwiegende Verstöße als Nichtigkeitsgrund auszugestalten." ²⁾

Selbst diese Ausdehnung der Nichtigkeitsgründe hat die - unserer Ansicht nach in diesem Fall überflüssige - Diskussion, ob bei Nichtigkeit des Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk zu versagen sei oder nicht, nicht zum Schweigen gebracht. Es gab und gibt weiterhin Stimmen, die bei Nichtigkeit des Jahresabschlusses keine Versagung, ja teilweise noch nicht einmal eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks für erforderlich halten. ³⁾ Vor Inkrafttreten des AktG 1965 verwies man zur Begründung dieser Ansicht gern und viel auf das Fachgutachten 3/1934, in dem es heißt: "Wenn der Prüfer die Nichtbeachtung von Vorschriften feststellt, an deren Verletzung das Gesetz der absoluten Nichtigkeit knüpft, darf ein uneingeschränkter Vermerk nicht erteilt werden. ... Immerhin sind ... ganz einfach liegende Fälle denkbar. ... so daß der Prüfer über die Verletzung unter solchen besonderen Umständen hinwegsehen mag." ⁴⁾

Hauptargument gegen die Versagung des Bestätigungsvermerks im Fall der Nichtigkeit ist die uns schon früher begegnete Aussage, daß ein eingeschränkter Vermerk für die beteiligten Kreise mehr Aussagekraft habe als ein versagter Vermerk. ⁵⁾ Dieses Argument hat etwas Gefährliches. In letzter Konsequenz angewandt, würde es die vom Gesetz vorgesehene Versagung des Bestätigungsvermerkes - solange

1) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764

2) Geßler, E.: Diskussionsbeitrag, S. 47

3) Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 293; Koppe, R.: a. a. O., S. 80; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; bei leichteren Bilanzierungsverstößen Einschränkung; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 260 u. Karoli, R.: Praxis, S. 172 im Fall der Heilbarkeit der festgestellten Verstöße; Martens, H.-J.: a. a. O., S. 548; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394; ders.: Neue Pflichten, S. 599

4) Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S. 114; vgl. dazu auch Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 319; Karoli, R.: Praxis, S. 49. Dieses Gutachten 3/1934 zitieren übrigens auch diejenigen - und zwar zu Unrecht -, die eine Versagung des Bestätigungsvermerkes befürworten, vgl.: Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 259; Koppe, R.: a. a. O., S. 82

5) Vgl. z. B. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 765; Martens, H.-J.: a. a. O., S. 548; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394

es noch keinen negativen Vermerk gibt - überhaupt ausschließen. Wir haben darauf hingewiesen, daß dieses Argument nur eines von mehreren sein kann ¹⁾; es geht nicht an, ihm eine so ausschließliche Bedeutung zuzumessen, wie dies vielfach geschieht. Bei nichtigen Jahresabschlüssen und bei solchen, mit deren Nichtigkeit zu rechnen ist, kann dieses Argument der besseren Informationswirkung eines eingeschränkten Vermerkes nicht stichhaltig sein. ²⁾ Außerdem stimmt es auch nicht, daß im Fall der Versagung unerkennbar bleibt, "warum und aus welchen Gründen der Bestätigungsvermerk nicht erteilt worden ist..." ³⁾, denn der Bericht des Aufsichtsrates gibt den Beteiligten hierüber Aufschluß. ⁴⁾

Gegen die unterschiedslose Versagung des Bestätigungsvermerkes im Falle der Nichtigkeit des Jahresabschlusses wird weiter eingewendet, es sei nicht Aufgabe des Abschlußprüfers, sondern der Gerichte, die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses festzustellen. "Eine andere Auffassung müßte dazu führen, daß der Abschlußprüfer nicht nur Verstöße als solche festzustellen hat, sondern sie auch auf ihre rechtliche Behandlung (Nichtigkeit oder nicht) zu würdigen hätte, ohne diese Frage definitiv entscheiden zu dürfen." ⁵⁾ Das Problem wird hier nicht richtig gesehen. Zum einen muß der Prüfer in vielen Fällen subsumieren, z.B. dann, wenn er feststellt, ob Einwendungen vorliegen oder nicht. ⁶⁾ Auch in diesem Fall muß er Verstöße auf ihre rechtliche Bedeutung hin würdigen, auch in diesem Fall kann er nicht definitiv entscheiden, da seine Entscheidung durch die Gerichte nachprüfbar ist. Zum anderen ist es in der Tat nicht Aufgabe des Abschlußprüfers, die Nichtigkeit festzustellen. Er hat aber zu prüfen, ob die Gründe, die zur Nichtigkeit führen, im einzelnen Fall gegeben sind. Sind sie gegeben oder besteht eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, daß sie gegeben sind, so muß der Abschlußprüfer, der Bewertung dieser Gründe durch den Gesetzgeber folgend, den Vermerk versagen. Der Prüfer erhält durch § 256 AktG Anhaltspunkte, Richtlinien für sein Verhalten bei der Vermerkserteilung, indem der Gesetzgeber in § 256 AktG Aussagen über die Schwere einzelner Einwendungen macht. Der Abschlußprüfer hat bei Vorliegen dieser Einwendungen den Bestätigungsvermerk nicht so sehr deshalb zu versagen, weil diese Einwendungen zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen, sondern deshalb, weil sie vom Gesetzgeber als besonders schwerwiegend bewertet worden sind.

1) Vgl. S. 87, 134, 135 u. 143

2) Vgl. a. Karoli-Tomföhrde: a. a. O., S. 175; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670

3) Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394

4) Vgl. S. 154 ff

5) Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394; vgl. a. Martens, H.-J.: a. a. O., S. 548

6) Vgl. S. 55 u. 81

Für die Ablehnung der unterschiedslosen Versagung im Fall der Nichtigkeit wird auch immer wieder angeführt, daß in Grenzfällen eine eindeutige Beurteilung der Frage, ob der Verstoß die Nichtigkeit zur Folge hat, nicht möglich sei.¹⁾ Wie wir in einem solchen Fall verfahren würden, haben wir schon angedeutet: der Abschlußprüfer soll nicht die Nichtigkeit feststellen, sondern den Tatbestand, der zur Nichtigkeit führt. Auch wenn er Zweifel hat, ob dieser Tatbestand in allen Einzelheiten erfüllt ist, also auch bei nicht "eindeutigen Verstößen"²⁾, muß er den Bestätigungsvermerk versagen, denn die Versagung des Bestätigungsvermerkes muß früher einsetzen als die Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses ist die schärfste Waffe. Sie kommt nur bei den größten Verstößen in Frage. Die Nichtigkeitsgründe hat man erst dann erweitert, als die Prüfungspraxis auf gewisse Verstöße nicht mit der Versagung, ja noch nicht einmal mit der Einschränkung des Vermerkes reagierte, obwohl das - auch ohne daß die Verstöße gleichzeitig die Nichtigkeit begründeten - hätte geschehen müssen.

Der Einwand, eine automatische Versagung des Bestätigungsvermerkes im Fall angenommener Nichtigkeit des Jahresabschlusses führe zum Schematismus, berücksichtige weder die Besonderheiten des Einzelfalles noch die Gewichtigkeit des Verstoßes³⁾, könnte höchstens - unserer Ansicht nach aber auch dann zu Unrecht - gegen die Formulierung der Nichtigkeitsgründe, nicht aber gegen die aus dieser Nichtigkeit für den Bestätigungsvermerk zu ziehenden Schlüsse, vorgebracht werden. Daß ein Nichtigkeitsgrund immer ein gewichtiger Grund ist, dürfte eigentlich nicht zu bestreiten sein; daß die Nichtigkeitsgründe auf den Einzelfall Rücksicht nehmen, ergibt sich schon unmittelbar aus dem Gesetz: § 256 Abs. 4 Satz 1 AktG erklärt einen Jahresabschluß wegen Verstoßes gegen Gliederungsvorschriften z.B. nur dann für nichtig, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit des einzelnen Jahresabschlusses wesentlich beeinträchtigt wird.

Diejenigen, die mit uns der Ansicht sind, daß einem nichtigen Jahresabschluß der Bestätigungsvermerk versagt werden muß⁴⁾, machen teilweise derartige Ein-

1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 765; Martens, H.-J.: a.a.O., S. 548

2) Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S. 175

3) Vgl. Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 599

4) s. Eich, W.: a.a.O., S. 92 u. 93; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 24; Koppe, R.: a.a.O., S. 82; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a.a.O., S. 259; Buttmann, E.: a.a.O., S. 15 mit Nachweisen; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128; Kropff, B.: Diskussionsbeitrag, S. 127; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764 u. 765 mit Nachweisen; Karoli-Tomfohrde, a.a.O., S. 174 u. 175; Scherpf, P.: a.a.O., S. VI 670; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6 bei Gliederungsverstößen; Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 61 u. 62; Arndt, P.: a.a.O., S. 37 u. 44

schränkungen, daß man ihre Stellungnahme nur mit Vorsicht zur Kenntnis nehmen kann. So schreibt das Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, diese Frage lasse sich nicht einheitlich beantworten, man müsse das Problem differenzierter als bisher betrachten ¹⁾; andere wollen den Vermerk bei Vorliegen eines Nichtigkeitsgrundes "in der Regel" verweigern. ²⁾

Die Heilbarkeit der meisten Nichtigkeitsgründe kann für die Frage der Handhabung des Bestätigungsvermerkes keine Rolle spielen. "Absolute" Nichtigkeitsgründe sind also nicht Voraussetzung der Versagung des Bestätigungsvermerkes. Die Schwere der Verstöße ist unabhängig davon gegeben, ob sie heilbar sind oder nicht. Bei der Frage, ob der Bestätigungsvermerk zu versagen sei, kommt es aber nur auf diese Schwere an. Ob die Nichtigkeit geheilt wird, entscheidet sich erst zu einem späteren Zeitpunkt, zur Zeit der Abgabe des Prüfungsurteils durch den Abschlußprüfer steht das noch nicht fest. Mit der gesetzlichen Festlegung der Heilbarkeit der Nichtigkeit bis auf zwei Ausnahmen ³⁾ werden andere Zwecke verfolgt als mit dem Bestätigungsvermerk. Die gesetzliche Regelung der Heilung von Nichtigkeitsgründen "soll die nachteiligen Auswirkungen verhindern, die sich für die Gesellschaft ergeben können, wenn nach Jahr und Tag die Nichtigkeit des Jahresabschlusses festgestellt wird." ⁴⁾ Durch die Heilung wird den Nichtigkeitsgründen nichts von ihrer Schwere und Bedeutung genommen, lediglich ihre Folgen werden im Interesse der Rechtssicherheit reduziert.

Wenn man schon immer wieder bei jeder Gelegenheit betont, der uneingeschränkte und eingeschränkte Bestätigungsvermerk seien Positivbefunde ⁵⁾, so muß man doch daraus auch die Konsequenzen ziehen und zumindest in den Fällen der wahrscheinlichen und feststehenden Nichtigkeit eines Jahresabschlusses den Bestätigungsvermerk versagen ⁶⁾, "denn einem nichtigen Abschluß fehlt von Rechts wegen die Ordnungsmäßigkeit in denkbar schwerwiegendster Form." ⁷⁾ Wenn der Abschlußprüfer auch einem nichtigen Jahresabschluß den uneingeschränkten oder eingeschränkten Vermerk erteilen darf, dann ist zu fragen, in welchen Fällen - abgesehen von

1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764 u. 765

2) Vgl. z.B. Adler, H.: Bestätigungsvermerk und Innehaltung der Höchstbewertungsvorschriften für Aktiengesellschaften, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 1936, S. 192 (Zitierweise fortan: Höchstbewertungsvorschriften); Karoli, R.: Praxis, S. 171/172

3) Vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 11

4) Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 346

5) Vgl. S. 127 ff u. 133 ff

6) Vgl. a. bei Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764

7) Karoli-Tomföhrde, a.a.O., S. 175

den rein theoretischen - denn dann zwingende Gründe zur Versagung des Testats vorliegen sollen. ¹⁾

Es wird immer wieder darauf hingewiesen, daß durch die Abschlußprüfung die Ordnung im Rechnungswesen der Betriebe garantiert und das Vertrauen aller gesichert werden soll. ²⁾ Kann man von einem Bestätigungsvermerk, der in eingeschränkter Form erteilt wird, obgleich begründete Annahme dafür gegeben ist, daß Gründe vorliegen, die zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen, noch als von einem "Vertrauenszeugnis" ³⁾ sprechen, haben solche Gesellschaften noch "Anspruch auf besonderes Vertrauen" ⁴⁾? Diese Frage ist eindeutig zu verneinen. "... die Öffentlichkeit (würde) keinerlei Verständnis dafür aufbringen, daß der Abschlußprüfer einen am Ende nichtigen Abschluß mit seinem Testat versieht ... Dem Vertrauen in das Testat des Abschlußprüfers kann eine solche Handhabung keinesfalls dienen." ⁵⁾

Es wird heute schon wieder der Versuch unternommen, die gesetzlichen Bestimmungen über die Nichtigkeit des Jahresabschlusses - im vermeintlichen Interesse der Unternehmen - einschränkend auszulegen. ⁶⁾ Vor einer solchen Wertung gesetzlicher Vorschriften kann nicht genug gewarnt werden. Der Abschlußprüfer beschwört dadurch "Konfliktsituationen herauf, die das Gesetz durch eine eindeutige Regelung in seinem Interesse ausschalten wollte." ⁷⁾ Wird dann auch noch der

1) Vgl. a. Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 175

2) Vgl. z. B. Baudisch, R.: Die Funktion des Abschlußprüfers, S. 20 u. 24; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 24, 28, 31, 33 u. 86; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 44/45; Westrick, F.: a. a. O., S. 52; Staub-Pinner, Einf. zu §§ 262 a bis g; Beham, P.: a. a. O., S. 73; David, W.: Problematik, S. 65; Griffel, E. E.: Wirtschaftsprüfung in U. S. A. im Vergleich zu den neuen deutschen Bilanzierungsvorschriften für A.-G., in: Der Wirtschaftsprüfer, 1933, S. 72; Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 561; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 127

3) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 86

4) Beham, P.: a. a. O., S. 73

5) Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 175. Das von Karoli-Tomfohrde angeführte Argument der Sonderprüfung ist nicht stichhaltig: einmal stellt der Sonderprüfer die Nichtigkeit nicht fest, zum anderen findet eine Sonderprüfung nicht erst erfolgreich bei Vorliegen eines Nichtigkeitsgrundes statt. Die Sonderprüfung wird in Zukunft zwar eine große Bedeutung für die Praxis der Handhabung des Bestätigungsvermerkes haben, nicht aber für den speziellen Fall der Handhabung bei Vorliegen von Nichtigkeitsgründen.

6) Vgl. z. B. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 477, 765 u. 1253; Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 176

7) Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162

Bestätigungsvermerk in der Weise gehandhabt, daß er selbst dann noch eingeschränkt erteilt wird, wenn der von den Abschlußprüfern eigenmächtig erweiterter Ermessensrahmen der Unternehmen ausgeschöpft ist und also nun auch nach Ansicht der Abschlußprüfer Nichtigkeitsgründe vorliegen, dann drohen gesetzgeberische Konsequenzen, die von GESSLER einmal mit den Worten angedeutet wurden: "Ist die Kontrolle durch sie nicht gewährleistet, steht die nächste Aktienrechtsreform unausweichlich vor dem Thema: Kontrolle durch ein Aktienamt." ¹⁾

53. Der Bestätigungsvermerk im Fall von Mängeln der Buchführung

Der Abschlußprüfer hat nach § 162 Abs.1 Satz 1 AktG zu prüfen und nach § 166 Abs.1 AktG im Prüfungsbericht und § 167 Abs.1 und 2 AktG im Bestätigungsvermerk festzustellen, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Wie die formelle Prüfung die Grundlage der materiellen Prüfung ist ²⁾, so ist die vorwiegend der Feststellung der rechnerisch-formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ³⁾ die Grundlage für die Prüfung von Jahresabschluß und Geschäftsbericht. ⁴⁾ Daraus ersieht man wieder die von uns schon festgestellte Bedeutung auch der formellen Prüfung. ⁵⁾ "Materielle Revision ohne formale Revision ist unmöglich. . ." ⁶⁾ Nach dem Stufengesetz steht die Prüfung der Buchführung am Anfang der Abschlußprüfung. ⁷⁾ Nicht umsonst nennt das Gesetz zweimal ⁸⁾ die Prüfung der Buchführung an erster Stelle der Abschlußprüfung. Hinter rein formellen Verstößen gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung können sich schwere sachliche Mängel verstecken. ⁹⁾

Kann sich der Prüfer auf Grund der vorhandenen Unterlagen ein einwandfreies Bild von allen wichtigen Punkten machen, scheitert also z.B. die Prüfung von Jahresbilanz oder Geschäftsbericht nicht schon daran, daß wegen der nicht ordnungs-

1) Geßler, E.: Diskussionsbeitrag, S.47

2) Vgl. z.B. Klebba, W.: a.a.O., S.75; vgl. a.S.35

3) Vgl. a. Hintner, O.: Praxis, S.74

4) Vgl. a. Buttman, E.: a.a.O., S.12; Großmann, H.: a.a.O., S.23

5) Vgl. S.33 ff

6) Le Coutre, W.: Revisionen, S.67

7) Vgl. Zimmermann, E.: a.a.O., S.74; Baumbach-Hueck, § 162 Anm.6; Klebba, W.: a.a.O., S.75

8) Vgl. § 166 Abs.1 S.2 AktG u. § 167 Abs.1 AktG

9) Vgl. a. Klebba, W.: a.a.O., S.70

mäßigen Buchführung die Unterlagen für eine sichere Beurteilung fehlen ¹⁾, so hat der Abschlußprüfer, wenn diese Fehler der Buchführung keine Einwendungen gegen die Buchführung als Ganzes begründen, die Buchführung als Ganzes also "tadellos" und "einwandfrei" bleibt, den Vermerk nicht einzuschränken, diese Verstöße vielmehr im Prüfungsbericht zu erwähnen. Liegen dagegen Einwendungen gegen die Buchführung als Ganzes vor, so muß der Prüfer den Vermerk auch dann einschränken, wenn sich die Buchführungsmängel nicht auf den Jahresabschluß und Geschäftsbericht ausgewirkt haben, weil er in seinem Vermerk bestätigt, daß auch die Buchführung Gesetz und Satzung entspricht. Fehlen wegen der Mangelhaftigkeit der Buchführung sichere Unterlagen zur Beurteilung der Bilanz, so muß der Bestätigungsvermerk versagt werden. Nur so kann der Abschlußprüfer in diesem Fall sein Ermessen pflichtgemäß ausüben.

Unserer Ansicht nach sind diese Folgen - bis auf die letzte Folge -, die sich zum einen aus dem Begriff der Einwendungen, zum anderen aus der Fassung des Bestätigungsvermerkes ergeben, unangebracht. ²⁾ Wir würden eine gesetzliche Regelung vorziehen, die die Erwähnung von Buchführungsmängeln, die

- a) sich nicht auf Jahresabschluß und Geschäftsbericht auswirken,
- b) nicht schon in einer Prüfung des letzten oder der letzten Jahre gerügt worden sind ³⁾ und
- c) nicht Bestandteil einer strafbaren Handlung des Vorstandes sind ⁴⁾,

dem Prüfungsbericht überläßt. So wäre einerseits gewährleistet, daß die interessierten Kreise von den Mängeln Kenntnis erlangen und für Abhilfe sorgen könnten, zum anderen würden aber die nachteiligen Folgen der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes vermieden; dabei ist auch zu bedenken, daß es sich bei Mängeln der Buchführung in vielen Fällen im Fehler handeln wird, die nicht intern verbessert werden können, deren Beseitigung also nicht am entgegenstehenden Willen der Verwaltung scheitert. Mängel dieser Art liegen vor, wenn z.B. nicht sämtliche Geschäftsvorfälle zeitnah erfaßt worden sind, wenn nicht sämtliche Geschäftsvorfälle der Zeitfolge nach in den Grundbüchern erfaßt wor-

1) Vgl. a. Hoeßlin, H.v.: a.a.O., S. 358; Teichmann, R.u.Koehler, W.: a.a.O., § 140 Erl. 2; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 17; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4

2) Vgl. a. Lehmann, J.: a.a.O., S. 322: "... während es doch dem Aktionär nicht darauf ankommt, zu wissen, ob die Bücher korrekt geführt sind und ob die Bilanz bücherlich korrekt gezogen ist, sondern ob die Bilanzansätze richtig sind."

3) Vgl. a. Hertlein, A.u.Meisner, K.: a.a.O., S. 259; vgl. a. S. 126

4) Vgl. a. Karoli, R.: Praxis, S. 49

den sind, wenn nicht alle für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt worden sind oder wenn das gewählte Buchführungssystem nicht die Erfassung aller Geschäftsvorfälle und des Vermögens gewährleistet.

Im Schrifttum äußerte man sich bisher nur etwas vage dazu, wann auf Grund von Mängeln der Buchführung der Bestätigungsvermerk eingeschränkt und wann versagt werden muß. TEICHMANN-KOEHLER z.B. befürworten die Versagung des Bestätigungsvermerkes, wenn "die Buchführung so mangelhaft ist, daß wesentliche Posten des Jahresabschlusses überhaupt nicht ordnungsgemäß nachgeprüft werden konnten" ¹⁾, ADLER-DÜRING-SCHMALTZ empfehlen sie, wenn "die gesamte Buchführung als nicht ordnungsgemäß anzusehen" ²⁾ ist, KAROLI, wenn "die Buchführung so wesentliche Mängel aufweist, daß sie im ganzen nicht mehr als ordnungsmäßig zu bezeichnen ist" ³⁾ und GODIN-WILHELMI, wenn wegen der Unzulänglichkeit und Mangelhaftigkeit der Buchführung "keine Möglichkeit vorlag, den Jahresabschluß zuverlässig zu prüfen, so daß ein Urteil über ihn nicht möglich ist." ⁴⁾ Nach Ansicht des WIRTSCHAFTSPRÜFER-HANDBUCHES 1968 ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken, wenn Teile der Buchführung mangelhaft sind ⁵⁾, und zu versagen bei unordentlicher Buchführung und mangelhafter Kontenführung. ⁶⁾

Nach unserer Ansicht sollte der Abschlußprüfer folgendermaßen verfahren:

- a) Sind Einwendungen gegen die Buchführung zu erheben, die sich
 - aa) nicht auf Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht auswirken und die
 - bb) nicht schon in einer der letzten Abschlußprüfungen erhoben worden sind und die
 - cc) die Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Buchführung - als Ganzes - nicht vollständig beseitigen,
 so hat der Abschlußprüfer den Vermerk einschränken.
- b) Sind die Einwendungen schon in einer der letzten Abschlußprüfungen erhoben und nicht abgestellt worden, oder beseitigen die Einwendungen die Ordnungs-

1) Teichmann, R.u.Koehler, W.: a.a.O., § 140 Erl. 2; vgl. a. Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm. 17

2) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; vgl. a. Gutachten 3/1934, abgedr. in: Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S. 113; Koppe, R.: a.a.O., S. 82; Eich, W.: a.a.O., S. 92/93; Weber, R.: a.a.O., S. 30; Westrick, P.: a.a.O., S. 53; Einschränkung oder Versagung

3) Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 48; vgl. a. ebd., S. 49

4) Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4

5) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759

6) Vgl. ebd., S. 764

und Gesetzmäßigkeit der Buchführung gänzlich, so hat der Abschlußprüfer den Vermerk zu versagen.

- c) Wirken sich die Buchführungsmängel auf Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht aus, so sind für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes die bei Mängeln des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes entwickelten Regeln maßgebend

54. Der Bestätigungsvermerk bei unterlassenen Aufklärungen und Nachweisen

Wir haben schon festgestellt, daß aus dem Sinn und Zweck der Abschlußprüfung die gesetzlich nicht ausdrücklich normierte Pflicht des Abschlußprüfers abzuleiten ist, bei Auskunftsverweigerungen eine Ordnungsstrafe gegen den Vorstand zu beantragen.¹⁾ Deshalb müßten wir im Folgenden eigentlich nur noch die Fälle behandeln, wo

- a) die Durchführung des Ordnungsstrafverfahrens keinen Erfolg hat,
- b) der Vorstand die Auskünfte zwar erteilen will, aber nicht erteilen kann, weil ihm die erforderlichen Unterlagen nicht zur Verfügung stehen und
- c) ein Konzernunternehmen oder ein abhängiges oder herrschendes Unternehmen die Auskünfte verweigert.

Wir wollen aber trotzdem auch den Fall behandeln, daß der Prüfer keine Ordnungsstrafe beantragt, weil er sich dazu nicht für verpflichtet hält, denn im Schrifttum und in der Praxis hält man allgemein den Abschlußprüfer nicht für gebunden, die Ordnungsstrafe zu beantragen.

Nach § 165 Abs. 1 bis 3 AktG steht dem Abschlußprüfer dem Vorstand gegenüber ein Auskunftsrecht zu. Diese Vorschrift entspricht im wesentlichen dem § 138 AktG 1937²⁾ und dem § 262 d HGB 1931. Der Wortlaut des § 165 Abs. 2 AktG 1965 weicht geringfügig von dem des § 138 Abs. 2 AktG 1937 ab³⁾, schränkt unserer Ansicht nach den Umfang des Auskunftsrechtes aber nicht ein, sondern definiert seine Grenzen lediglich genauer als der frühere § 138 Abs. 2 AktG 1937. Im Gegensatz zum früheren Recht - §§ 262 f Abs. 1 HGB 1931, 140 Abs. 1 AktG 1937 - wird in § 167 Abs. 1 AktG 1965 nicht mehr ausdrücklich gefordert, daß der Bestätigungsvermerk auch ergeben muß, ob nach pflichtgemäßer Prüfung auf Grund der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahres-

1) Vgl. S. 107 ff

2) Vgl. a. Zeiß, F.: a. a. O., S. 104

3) Vgl. a. Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 391

abschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Diese Änderung hat aber keine Auswirkungen auf die Bedeutung der Aufklärungen und Nachweise des Vorstandes für die Prüfung, den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht. Das Gesetz verlangt weiterhin von den Prüfern, in ihrem Bericht besonders festzustellen, ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat, § 166 Abs.1 Satz 2 AktG. Diese Verpflichtung hatte REHM im Jahre 1905 gefordert ¹⁾, diese Verpflichtung war schon in § 262 e Abs.1 Satz 2 HGB 1931 und in § 139 Abs.1 Satz 2 AktG 1937 ²⁾ ausgesprochen. - Das Gesetz sagt dagegen nicht, jedenfalls nicht ausdrücklich, daß dem Abschlußprüfer diese Berichtspflicht auch für die Auskunftsrechte gegenüber Konzernunternehmen usw. obliegt; dies wird aber anzunehmen sein. -

Neben dieser Pflicht, die gleichzeitig ein Recht ist, hat der Abschlußprüfer "auf jeden Fall die Möglichkeit, die nach seiner Ansicht unrichtige Einstellung des Vorstandes auch im Bestätigungsvermerk ... zum Ausdruck zu bringen." ³⁾ Der Abschlußprüfer hat zwar nicht zu bestätigen, ob alle geforderten Aufklärungen und Nachweise vom Vorstand erbracht worden sind, er hat aber zu bestätigen, ob die Buchführung usw. Gesetz und Satzung entsprechen. Das kann er aber nur, wenn er die notwendigen Aufklärungen und Nachweise erhalten hat. Auch aus der Aufzählung in § 166 Abs.1 Satz 2 AktG ergibt sich, daß der Gesetzgeber eine Verweigerung von Aufklärungen und Nachweisen als Beanstandung gewertet wissen will. Die vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise gehören zu den Grundlagen des Bestätigungsvermerks. "Ohne derartige Auskünfte ist keine Jahresabschlußprüfung durchführbar, da viele für die Rechnungslegung wichtige Vorgänge keinen Niederschlag in den Büchern und Schriften der Gesellschaft finden. ..." ⁴⁾ Sie sind also für eine ordnungsmäßige Durchführung der Abschlußprüfung von besonderer Bedeutung. ⁵⁾

Der Abschlußprüfer ist zur gewissenhaften Prüfung und damit auch verpflichtet, alle für die Prüfung notwendigen Auskünfte einzuholen; bei pflichtwidrigem Unterlassen der Auskunftseinholung macht er sich schadensersatzpflichtig. ⁶⁾ Dieser

1) Vgl. Rehm, H.: a. a. O., S. 40

2) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 122

3) Homburger, M.: a. a. O., S. 116

4) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 5

5) Vgl. a. Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 122; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3; Koppe, R.: a. a. O., S. 78/79; Klebba, W.: a. a. O., S. 232: "Ohne derartige Auskünfte ... ist keine Jahresabschlußprüfung durchzuführen."; Homburger, M.: Bedeutung, S. 10: "Auch der tüchtigste Wirtschaftsprüfer wäre in seiner Arbeit lahmgelegt, wenn..."

6) Vgl. a. Adler, H.: Verantwortlichkeit, S. 163

Pflicht zur Auskunftseinholung steht sein Recht gegen den Vorstand auf Auskunftserteilung gegenüber. Dieses Recht ist praktisch unbeschränkt ¹⁾, der Abschlußprüfer kann vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, § 165 Abs. 2 AktG ²⁾, der Vorstand kann diese Auskünfte nur verweigern, "wenn sie unter keinem denkbaren Gesichtspunkt für eine sorgfältige Abschlußprüfung von Bedeutung sein können" ³⁾, ein Fall, der praktisch kaum vorkommen wird, weshalb man auch von einem praktisch unbeschränkten Auskunftsrecht des Abschlußprüfers sprechen darf.

Das Auskunftsrecht kann nicht Gegenstand einer gerichtlichen Auseinandersetzung nach § 169 AktG sein, der Abschlußprüfer kann auch nicht gegen den Vorstand auf Erteilung der Auskünfte klagen ⁴⁾, wohl aber kann im Ordnungsstrafverfahren und in einem Rechtsstreit über die Erteilung des uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerks oder über eine Schadensersatzforderung der Gesellschaft über den Umfang des Auskunftsrechts entschieden werden. ⁵⁾

Die für den Bestätigungsvermerk aus einer Verweigerung des Auskunftsrechtes durch den Vorstand zu ziehenden Konsequenzen sind im Schrifttum nie näher erörtert worden. Je nach der im Einzelfall vorgenommenen Fallgestaltung hat man eine Versagung des Bestätigungsvermerkes ⁶⁾, eine Einschränkung oder Versagung ⁷⁾,

-
- 1) Vgl. a. Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 d Anm. 3; Schlegelberger-Quassowski, § 135 Anm. 5; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 6; Karoli, R.: Praxis, S. 172/173; Homburger, M.: Bedeutung, S. 10
 - 2) Vgl. a. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 38; Homburger, M.: a. a. O., S. 116; Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 138; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 138 Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 5; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 6; Beham, P.: a. a. O., S. 111
 - 3) Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 4
 - 4) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 2 mit Nachweisen; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16
 - 5) Vgl. S. 107
 - 6) Vgl. z. B. Homburger, M.: a. a. O., S. 116; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 181; Eich, W.: a. a. O., S. 92/93; Weber, R.: a. a. O., S. 30; Wanieck, O.: a. a. O., S. 284; Koppe, R.: a. a. O., S. 82; Buttmann, E.: a. a. O., S. 20; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 20; Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 d Anm. 3; Staub-Pinner, § 262 f Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 17; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6
 - 7) Vgl. z. B. Westrick, P.: a. a. O., S. 53; Karoli, R.: Praxis, S. 173; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 16; Schlegelberger-Quassowski, § 138 Anm. 6; Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4

eine Einschränkung ¹⁾ und eine uneingeschränkte Erteilung ²⁾ des Bestätigungsvermerkes befürwortet.

Die in den einzelnen Stellungnahmen angeführten Gründe vermögen uns nicht zu überzeugen. Meist wird dort auf die Schwere des Verstoßes und darauf abgestellt, ob die fehlenden Auskünfte unbedingt erforderlich waren, um dem Abschlußprüfer ein hinreichendes Bild von der Lage der Gesellschaft zu geben. Das zweite Argument ist deshalb hinfällig, weil der Abschlußprüfer ja ohnehin nur die Auskünfte verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, alle, die er verlangt, dann also zumindest nach seiner Meinung notwendig sind. Das erste Argument können wir deshalb nicht gelten lassen, weil es nach unserer Ansicht hier nicht so sehr auf die Schwere des Verstoßes ankommt, die im Einzelfall auch gar nicht exakt feststellbar sein wird, sondern höchstens darauf, ob der Vorstand die Auskünfte nicht geben will oder nicht geben kann. ³⁾ Weigert sich der Vorstand, Auskünfte, die der Abschlußprüfer für notwendig erachtet, zu geben, so muß der Bestätigungsvermerk, wenn der Abschlußprüfer wegen der verweigerten Auskünfte keine Klarheit darüber gewinnen kann, ob Einwendungen vorliegen, die ihn zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes berechtigen und verpflichten würden, stets versagt werden, denn selbst wenn die Auskünfte nicht notwendig sein sollten, läßt sich kein vernünftiger Grund denken, der den Vorstand zu einer Verweigerung der Auskünfte veranlassen könnte; die Versagung soll hier auch erzieherische Funktionen ⁴⁾ wahrnehmen. Diese erzieherischen Funktionen erfüllt zwar auch der einschränkende Vermerk, als Positivbefund mit Abschwächungen aber doch in geringerem Maße als der versagte Bestätigungsvermerk.

1) Vgl. z.B. Karoli, R.: Bilanzprüfung, S.102; Homburger, M.: a.a.O., S.121; Wanieck, O.: a.a.O., S.283; Koppe, R.: a.a.O., S.81/82; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S.759 u.760; Adler-Düring-Schmaltz, 3.Aufl., § 140 Tz.26; Mellerowicz, K.: a.a.O., § 140 Anm.9; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm.7; Baumbach-Hueck, § 167 Anm.6; Scherpf, P.: a.a.O., S.VI 670

2) Vgl. Schlegelberg-Quassowski, § 138 Anm.6: "in minder bedeutsamen Fällen"; Koppe, R.: a.a.O., S.75; Buttman, E.: a.a.O., S.20; Arndt, P.: a.a.O., S.31

3) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz.26: "Bei unberechtigter Verweigerung von Aufklärungen ..."; Karoli, R.: Praxis, S.173: "Gelangt der Prüfer aber zu der Überzeugung, daß die Aufklärungen bewußt mangelhaft oder unrichtig gegeben oder böswillig verweigert werden..."

4) Vgl. Karoli, R.: Kongreßarchiv, S.128/129; vgl. a. S.136

Aber auch dann, wenn der Vorstand sich nicht weigert, sondern aus anderen Gründen nicht in der Lage ist, die Auskünfte zu erteilen, muß der Abschlußprüfer die Bestätigung versagen, wenn die Nichterteilung der Auskünfte der Grund dafür ist, daß er nicht feststellen kann, ob Einwendungen zu erheben sind, die entweder

- a) die Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht im ganzen aufheben oder die
- b) diese Ordnungsmäßigkeit zwar nur zum Teil berühren, die Abwägung der beteiligten Interessen aber zu der Forderung nach Versagung des Bestätigungsvermerkes führt.

Man muß davon ausgehen, daß die geprüfte Gesellschaft beweispflichtig¹⁾ ist, daß also alle Folgen ihres Unvermögens, Auskünfte zu erteilen, sie treffen; der Abschlußprüfer muß sich am Ende der Prüfung darüber klar werden, ob er den Bestätigungsvermerk erteilen, einschränken oder versagen will. Fehlen ihm zu seiner Urteilsbildung Informationen wegen Nichterteilung von Auskünften durch die Unternehmung, so muß das immer zu Lasten der geprüften Unternehmung gehen, selbst wenn diese an der Nichterfüllung der Auskünfte kein Verschulden trifft. Die geprüfte Gesellschaft ist eben beweispflichtig.²⁾ Deshalb ist es auch nicht möglich, auf solche fehlenden Unterlagen im Bestätigungsvermerk durch einen Zusatz aufmerksam zu machen, wie das manchmal geschieht und befürwortet

1) Vgl. S. 71 ff

2) Vgl. z. B. a. Fachgutachten 11/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Fachgutachtensammlung 1956, S. 106; "Kommt der Vorstand dem Verlangen des Bilanzprüfers nicht nach oder reicht sein Einfluß nicht aus, um dem Bilanzprüfer die notwendigen Informationen zu verschaffen..."; HFA 5/52, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 157; "Der Hauptfachausschuß ist der Auffassung, daß der Abschlußprüfer in allen Fällen, in denen es ihm nicht möglich ist, sich ein genügend sicheres Urteil über das Risiko aus der Beteiligung an einer Arbeitsgemeinschaft zu bilden, den Bestätigungsvermerk entsprechend einzuschränken hat..."; Karoli, R.: Praxis, S. 49; "Ebenso wird der Bestätigungsvermerk in der Regel zu verweigern sein, wenn... für die Gesamtbeurteilung des Jahresabschlusses wesentliche Teile der Unternehmung... nicht geprüft werden konnten."; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 124; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 16; "Eine Einschränkung ist auch gerechtfertigt, wenn sich der Prüfer kein genaues Bild... bilden kann." Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 760; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670; Hertlein, a. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 259; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128

wird. ¹⁾ Abgesehen davon, daß wir Zusätze überhaupt für überflüssig und unzulässig halten ²⁾, ist bei fehlenden Unterlagen ein Zusatz deshalb nicht angebracht, weil

- a) der Prüfer dadurch seine Verantwortlichkeit nicht beschränken kann - denn entweder war ihm die Einsicht in die Prüfungsunterlagen tatsächlich nicht möglich, dann haftet er dafür auch ohne Zusatz nicht, oder sie war ihm möglich, dann haftet er bei Verschulden auch trotz eines Zusatzes - und
- b) dem Abschlußprüfer der Umfang der Prüfung durch § 162 Abs. 2 AktG vorgegeben ist und er diesen Umfang nicht durch einen Zusatz eigenmächtig einengen kann; vom Abschlußprüfer wird ein Bestätigungsvermerk erwartet, der die Beteiligten nicht darüber im Zweifel läßt, ob Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht ordnungsgemäß sind. Hält der Prüfer die aus der Einschränkung des Prüfungsumfanges "entstehenden Risiken für so schwerwiegend, daß ihm insoweit eine Einschränkung erforderlich erscheint . . . , so muß er die Einschränkung eindeutiger formulieren. . . . Andernfalls sollte er auf den Zusatz verzichten. . . ." ³⁾

Die geprüfte Unternehmung ist auch beweispflichtig für Auskünfte, die der Abschlußprüfer nach "dem heiß umkämpfte(n), vom Bundestag leider nicht unerheblich abgeschwächte(n)" ⁴⁾ § 165 Abs. 4 AktG von Konzernunternehmen usw. verlangen kann. ⁵⁾ Freilich wird in solchen Fällen - zumindest solange es noch keinen negativen Bestätigungsvermerk gibt - keine Versagung, sondern nur eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes am Platz sein, allein schon deshalb, damit diese Einschränkung auch die Gesellschaft trifft, die es angeht, die nämlich die Einschränkung durch ihre Auskunftsverweigerung verursacht hat.

1) Vgl. z. B. Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 261; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 10: "Dagegen werden Bemerkungen über den Umfang der Prüfung durch den Abschlußprüfer (...) als zulässiger Zusatz und nicht als Einschränkung angesehen werden können."; Hintner, O.: Praxis, S. 98; Arndt, P.: a. a. O., S. 45, 46, 47 u. 51

2) Vgl. S. 139 ff

3) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 762

4) Döllerer, G.: Rechnungslegung, S. 1416

5) Vgl. z. B. a. Fachgutachten 11/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 105 u. 106; Karoli, R.: Praxis, S. 49; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 259; Eich, W.: a. a. O., S. 92/93: "Unmöglichkeit der Prüfung ganz wesentlicher Vermögensbestandteile"; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 158; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670: "unzureichende Aufklärung bei Konzernbeziehungen"

Die in Prüferkreisen so beliebte Vollständigkeitserklärung ¹⁾ ist für den Abschlußprüfer dann von Nutzen, wenn sie richtig angewandt wird. Sie darf "selbstverständlich die pflichtmäßige Prüfung nicht ersetzen" ²⁾, sondern darf dem Abschlußprüfer nur Hilfe und Unterstützung bei seinem Bestreben sein, alle notwendigen Auskünfte einzuholen. Wir halten es z.B. nicht für sinnvoll, vom Vorstand eine Erklärung zu verlangen, "daß die nicht vorgelegten Unterlagen (z.B. Aufsichtsratsprotokolle) oder nicht erteilten Auskünfte nichts beinhalten, was gegen die Ordnungsmäßigkeit der geprüften Rechnungslegung spricht" ³⁾, denn bei Weiterverfolgung dieses Gedankens könnte sich der Prüfer dann auch vom Vorstand bestätigen lassen, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht ordnungsgemäß sind; die Ordnungsmäßigkeit soll aber nicht der Vorstand, sondern der Abschlußprüfer feststellen. Wir sind deshalb auch dafür, daß der Abschlußprüfer die Vollständigkeitserklärung erst dann zur Unterschrift vorlegt, wenn er selbst alle in Betracht kommenden Prüfungshandlungen vorgenommen hat.

Der Vorstand ist zur Abgabe einer Vollständigkeitserklärung zwar nicht verpflichtet ⁴⁾, die Nichtbeantwortung der die Vollständigkeitserklärung bildenden einzelnen Fragen an den Vorstand stellt aber eine Auskunftsverweigerung des Vorstandes dar, auf die der Abschlußprüfer gegebenenfalls mit einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes zu reagieren hat.

55. Der Bestätigungsvermerk bei Bewertungsfehlern

"Buchungen und Bilanzsätze beinhalten nicht nur ein Mengengerüst, sie umfassen auch einen Wertansatz..." ⁵⁾ Die Prüfung dieser Wertansätze gehört zum materiellen Teil der Abschlußprüfung ⁶⁾, die materielle Prüfung ist im wesentlichen

¹⁾ Vgl. z.B. Fachgutachten 6/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 64-66; Fachgutachten 1/42, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 87-89 u. 92-93; Karoli, R.: Praxis, S. 172 u. 173; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 7; Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 4

²⁾ Fachgutachten 1/42, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 87

³⁾ Arndt, P.: a. a. O., S. 31

⁴⁾ Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 165 Anm. 4; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 138 Tz. 7

⁵⁾ Loitsberger, E.: a. a. O., S. 78

⁶⁾ Vgl. z.B. a. Baumbach-Hueck, § 162 Anm. 8

eine Prüfung der Bewertung. ¹⁾ Die Prüfung der Bewertung steht im Mittelpunkt der Abschlußprüfung. ²⁾ Sie ist die "schwierigste und verantwortungsvollste" ³⁾ Prüfung. Der Abschlußprüfer kann diese Prüfung der Wertansätze nur dann wirklich mit Erfolg durchführen, "wenn ihm die Bewertungsvorschriften des Gesetzes eine klare Handhabe geben, falschen Bewertungen entgegenzutreten." ⁴⁾ Das Aktiengesetz 1937 erfüllte diese Bedingungen nicht ⁵⁾; das AktG 1965 erfüllt sie weit besser. In gewisser Hinsicht erschwert es zwar die Aufgaben des Abschlußprüfers, besonders durch die Schaffung einer unteren Wertgrenze ⁶⁾, im ganzen bringt es aber eine Erleichterung seiner Prüfungstätigkeit im Hinblick auf die Nachprüfung der Wertansätze.

Im Gegensatz zu anderen Gegenständen der Abschlußprüfung kann bei Bewertung die bisherige Handhabung des Bestätigungsvermerkes beim Vorliegen von Bewertungsverstößen kaum mehr Berücksichtigung finden, weil auf diesem Gebiet durch das AktG 1965 zuviel geändert worden ist.

Wie wir schon festgestellt haben, muß der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk immer dann versagen, wenn Gründe vorliegen, die zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen oder wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür besteht, daß diese Gründe vorliegen. ⁷⁾ Nach § 256 Abs. 5 AktG führen Bewertungsverstöße dann zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses, wenn entweder Posten überbewertet sind, oder wenn Posten unterbewertet sind und dadurch die Vermögens- und

1) Vgl. a. Hintner, O.: Praxis, S. 64 u. 81; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 17; Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 60; Horn, H.: Bewertung, S. 120

2) Vgl. z. B. a. Horn, H.: Bewertung, S. 102; Isaac, A.: a. a. O., S. 24; Klebba, W.: a. a. O., S. 204; Adler, H.: Höchstbewertungsvorschriften, S. 190; Homburger, M.: Bedeutung, S. 9; Karoli, R.: Stellung, S. 394/395; Horn, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 20; Zeiß, F.: a. a. O., S. 102

3) Hintner, O.: Praxis, S. 98; vgl. a. Fettel, J.: a. a. O., S. 276; Karoli, R.: Stellung, S. 394/395; Zimmermann, E.: a. a. O., S. 162; le Coutre, W.: Revisionen, S. 66; Homburger, M.: a. a. O., S. 94; Karoli, R.: Die stillen Reserven nach der Aktienrechtsreform in der Prüfungspraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung 1964, S. 515 (Zitierweise fortan: Stille Reserven); Goldschmit, F.: a. a. O., § 262 a Anm. 9; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 17

4) Schwantag, K.: a. a. O., S. 11; vgl. a. Schwarz, M.: Bedeutung, S. 112: "Auf dem Hintergrund der Bewertungsvorschriften des neuen Gesetzes gewinnt das Formal-Testat materiellen Wert."

5) Vgl. a. Schwantag, K.: a. a. O., S. 11

6) Vgl. z. B. a. Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S. 11

7) Vgl. S. 165

Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiedergegeben oder verschleiert wird. Stellt der Abschlußprüfer solche Bewertungsverstöße fest, so muß er unserer Ansicht nach den Bestätigungsvermerk versagen.

Aus § 256 Abs. 5 Satz 2 AktG folgt, wann ein Posten überbewertet ist. Die in der Literatur teilweise dazu vertretenen Meinungen¹⁾ es müsse je nach Art des Vermögensgegenstandes eine wesentliche Überschreitung des Ermessensrahmens vorliegen, ehe die Nichtigkeit des Jahresabschlusses gegeben sei, können wir nicht billigen. Ein Ermessensrahmen kann immer nur zwei Grenzen haben und nicht mehr. Die damit verbundene Rechtsunsicherheit²⁾ muß in Kauf genommen werden. Auch durch eine weitere Ausdehnung der Ermessensgrenzen kann man diese Unsicherheit nicht beseitigen, denn "kranke" Unternehmungen würden zur Vertuschung ihrer wahren Lage auch dann mit ihren Bewertungen bis dicht an diese erweiterten Ermessensgrenzen gehen, die Rechtsunsicherheit bestände in demselben Maße wie vorher. Die Bewertungsvorschriften lassen dem Unternehmen je nach der Art des zu bewertenden Vermögensgegenstandes einen verschieden weiten Ermessensspielraum, eine "gewisse Bandbreite zwischen nicht überschreitbaren Höchstwerten und nicht unterschreitbaren Mindestwerten" ³⁾. Dieser Ermessensspielraum muß von den Unternehmen eingehalten werden; niemand verpflichtet sie, jeweils an der oberen oder unteren Grenze zu bewerten und damit die Gefahr der Nichtigkeit ihrer Jahresabschlüsse heraufzubeschwören. Zu beachten ist außerdem, daß z.B. ein Aktivposten nicht schon dann überbewertet ist, wenn er mit einem höheren Betrag angesetzt ist als mit seinem tatsächlichen Wert, sondern daß er nur dann überbewertet ist, wenn er mit einem höheren Wert angesetzt ist, als nach §§ 153 - 156 zulässig ist. Das ist ganz wesentlich.

Für Unterbewertungen gilt dasselbe. Auch hier können wir der teilweise vertretenen Auffassung, "daß nur im Verhältnis zu den Vermögenswerten erhebliche Verfälschungen relevant sind" ⁴⁾, nicht zustimmen. Der Bestätigungsvermerk ist viel-

1) Vgl. z.B. Baumbach-Hueck, §§ 153-156 Anm. 5; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 477; Karoli-Tomfahrd, a. a. O., S. 176; für das frühere Recht: Adler, H.: Höchstbewertungsvorschriften, S. 191 u. 192; Schlegelberger-Quassowski, § 202 Anm. 9

2) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 1253; Roser, U.: a. a. O., S. 67

3) Schneider, K. Wirtschaftsprüfer, S. 11; vgl. z.B. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 765; Roser, U.: a. a. O., S. 67; Frey, G.: Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung nach §§ 258 ff AktG, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1966 S. 638; Karoli, R.: Stille Reserven, S. 515; Elmendorff, K.: a. a. O., S. 61; Voß, W.: a. a. O., S. 42; Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, Vorbem. zu §§ 153 - 156 Tz. 6

4) Karoli-Tomfahrd, a. a. O., S. 176

mehr bei Unterbewertung zu versagen, wenn durch sie die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiedergegeben oder verschleiert wird. Schätzungsirrtümer ¹⁾ führen bei Unterbewertungen nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.

Die Fassung des § 256 Abs. 5 Nr. 2 AktG lehnt sich an die Strafvorschrift des § 400 AktG an. ²⁾ Bei strafbaren Handlungen des Vorstandes, die in Buchführung, Jahresabschluß oder Geschäftsbericht zum Ausdruck kommen ³⁾, also diese Prüfungsgegenstände teilweise oder auch ganz gesetzwidrig machen, muß der Abschlußprüfer unserer Ansicht nach den Bestätigungsvermerk versagen ⁴⁾, und zwar allein schon deshalb, um das von der Öffentlichkeit in die Abschlußprüfung gesetzte Vertrauen nicht zu erschüttern. Dieser Forderung kann man nicht mit dem Argument begegnen, die Abschlußprüfung sei keine Prüfung zur Aufdeckung strafbarer Handlungen. ⁵⁾ Der Bestätigungsvermerk ist deshalb vom Abschlußprüfer zu versagen, wenn der Vorstand durch Über- oder Unterbewertung die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in Buchführung, Jahresabschluß oder Geschäftsbericht vorsätzlich unrichtig wiedergibt oder verschleiert, § 400 Nr. 1 AktG. Unrichtig ist eine Bewertung, wenn sie den Vorschriften der §§ 153 bis 156 AktG widerspricht. ⁶⁾ Unter Verschleierung ist eine Darstellung zu verstehen, die wahre Tatsachen so undeutlich oder unkenntlich macht, daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird. ⁷⁾

Ein weiterer Anhaltspunkt für die Hanhabung des Bestätigungsvermerkes bei Bewertungsverstößen wird dem Abschlußprüfer durch die §§ 258 ff AktG gegeben. In al-

1) Vgl. z. B. Reichsgericht, II. Zivilsenat, Urteil vom 4. Juni 1937, II 181/36, abgedr. in: Juristische Wochenschrift, 1937, S. 2272; Schlegelberger-Quassowski, § 202 Anm. 9; Klug, U.: in: Großkommentar AktG, § 296 Anm. 11; Arndt, P.: a. a. O., S. 38

2) Vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 10; Baumbach-Hueck, § 256 Anm. 19

3) Vgl. dazu auch die Aufstellung bei Isaac, A., a. a. O., S. 68 ff

4) Für Bilanzverschleierungen und -verfälschungen vgl. z. B.: Karoli, R.: Bilanzprüfung, S. 102; Heilbrunn, O.: Bilanzprüfer S. 102; Koppe, R.: a. a. O., S. 78 u. 82; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 259; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764; vgl. a. § 166 Abs. 2 AktG: "schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz oder Satzung". Anderer Meinung: Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 6; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 318; Karoli, R.: Kongreßarchiv, S. 128: schwerwiegende Bilanzverschleierung oder Bilanzfälschung

5) Vgl. z. B. Fachgutachten Nr. 1/1967, abgedr. in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S. 158; vgl. a. S. 24 u. 32

6) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 400 Anm. 9

7) Vgl. Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 10; Baumbach-Hueck, § 400 Anm. 8 u. 9

len Fällen, in denen der Sonderprüfer zu der Feststellung kommen müßte, daß Posten nicht unwesentlich unterbewertet sind, muß der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk einschränken ¹⁾ und in der Einschränkung die nach § 259 Abs. 2 Satz 1 AktG geforderten Angaben machen. ²⁾ Selbst wenn man der Meinung wäre, der Begriff "Einwendungen" ließe dem Abschlußprüfer einen Beurteilungsspielraum³⁾, könnte man hier nicht anders verfahren. §§ 258 ff AktG sind ein vom Gesetzgeber gegebenes Beispiel dafür, wann der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk nicht mehr uneingeschränkt erteilen darf. Auch würde es der Institution der Abschlußprüfung schweren Schaden zufügen, wenn sich die Fälle häufen würden, in denen der Sonderprüfer zu einem von dem des Abschlußprüfers abweichenden Ergebnis käme. ⁴⁾

Der Gesetzgeber bringt keine Definition der "nicht unwesentlichen" Unterbewertung. Als Bezugsgröße kommt, wie der Hinweis in § 259 Abs. 2 Nr. 2 AktG zeigt, der ausgewiesene Jahresüberschuß in Betracht. ⁵⁾ § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG kann man entnehmen, daß als wesentlich vom Gesetzgeber eine Abweichung von mehr als zehn vom Hundert angesehen wird; weicht der ausgewiesene Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag also um mehr als zehn vom Hundert von dem Jahresüberschuß oder -fehlbetrag ab, der auszuweisen wäre, wenn die Posten richtig bewertet worden wären, so ist die Unterbewertung nicht mehr als unwesentlich anzusehen.

56. Der Bestätigungsvermerk bei Gliederungsverstößen

Die Gliederungsvorschriften des Aktiengesetzes spielen bei der Abschlußprüfung nicht die gleiche wichtige Rolle wie die Bewertungsvorschriften; über sie läßt sich in Zweifelsfällen auch leichter ein Einvernehmen zwischen Abschlußprüfer und Vorstand herstellen ⁶⁾; trotzdem sind auch sie Vorschriften, die im öffentlichen Interesse gegeben sind ⁷⁾ und deren Innehaltung zu überwachen der Abschlußprüfer

1) Vgl. a. Schwantag, K.: a. a. O., S. 15

2) Vgl. S. 136 ff

3) Vgl. S. 78 ff

4) Vgl. a. Frey, G.: a. a. O., S. 634 u. 637; Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 175

5) Vgl. a. Frey, G.: a. a. O., S. 634

6) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 80; Karoli, R.: Praxis, S. 171

7) Vgl. z. B. Schlegelberger-Quassowski, § 202 Anm. 8; Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 346; Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 9; Baumbach-Hueck, § 256 Anm. 14

fer schon allein wegen § 256 Abs. 4 AktG besonders verpflichtet ist. Einige der mit dem neuen Aktiengesetz verfolgten Zielsetzungen sind durch die Bewertungsvorschriften allein nicht zu erreichen. Der Geschäftsbericht und die durch das AktG 1965 geänderten und erweiterten Gliederungsvorschriften ¹⁾ haben hier wichtige Ergänzungsfunktionen erhalten.

Die bisherige Praxis der Handhabung des Bestätigungsvermerkes im Fall von Gliederungsverstößen, mit der nicht alle jederzeit zufrieden waren ²⁾, muß überprüft werden. ³⁾ Besonders angesichts des § 256 Abs. 4 AktG kann die bisherige Praxis nicht beibehalten werden. ⁴⁾ Diese Praxis ging davon aus, daß die Versagung des Bestätigungsvermerkes wegen Gliederungsverstößen "nur in seltenen Fällen" ⁵⁾ "bei wesentlichen Verstößen" ⁶⁾, z.B. bei Bilanzverschleierungen, in Frage komme. ⁷⁾ Nur bei erheblichen, die Klarheit des Jahresabschlusses beeinträchtigenden Verstößen gegen Gliederungsvorschriften wurde bisher die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes befürwortet. ⁸⁾

Auch heute werden aber zur Handhabung des Bestätigungsvermerkes bei Gliederungsverstößen noch Auffassungen vertreten, die wir nicht billigen können ⁹⁾,

1) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, Vorbem. zu §§ 153-156 Tz. 2; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764; Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 170; Forster, K. -H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394; Schneider, K.: Wirtschaftsprüfer, S. 11

2) Vgl. z.B. Bundesgerichtshof, a. a. O., in: Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 431; Forster, K. -H.: Konzernforderungen, S. 478; Geßler, E.: Diskussionsbeitrag, S. 47

3) Vgl. a. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 161

4) Vgl. dazu Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764; Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162; Greiffenhagen, H.: Wirtschaftsprüfung, S. 563; Forster, K. -H.: Jahresabschlußprüfung, S. 393 u. 394

5) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; vgl. a. Karoli, R.: Praxis, S. 171

6) Buttmann, E.: a. a. O., S. 13

7) Zur Versagung bei Gliederungsverstößen vgl. a. Homburger, M.: a. a. O., S. 109; Westphal, H.: a. a. O., S. 77; Westrick, P.: a. a. O., S. 53; Staub-Pinner, § 262 e Anm. 7; Koppe, R.: a. a. O., S. 78

8) Vgl. Karoli, R.: Stellung, S. 394. Zur bisherigen Einschränkungspraxis vgl. a.: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 510; Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 140 Erl. 2; Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 16; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 7; Karoli, R.: Praxis, S. 170; Wanieck, O.: a. a. O., S. 296/297; Forster, K. -H.: Konzernforderungen, S. 478 mit weiteren Nachweisen

9) Vgl. z.B. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; Wirtschaftsprüfer-Handbuch, S. 759; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670

weil dabei die Vorschrift des § 256 Abs. 4 AktG zu wenig beachtet wird; der Jahresabschluß kann nämlich auch schon bei Verletzung nur einzelner Gliederungsvorschriften nichtig sein; in einem solchen Fall kann aber kein eingeschränkter Vermerk mehr erteilt werden. Der Abschlußprüfer muß nach unserer Ansicht den Bestätigungsvermerk versagen, wenn der Jahresabschluß nichtig ist. ¹⁾ Nichtig ist der Jahresabschluß wegen Verstoßes gegen die Gliederungsvorschriften sowie wegen der Nichtbeachtung von Formblättern, wenn seine Klarheit und Übersichtlichkeit durch diese Verstöße wesentlich beeinträchtigt sind. § 256 Abs. 4 Satz 1 AktG. Nichtig ist der Jahresabschluß insbesondere in den Fällen des § 256 Abs. 4 Satz 2 AktG. ²⁾ Liegt einer dieser Fälle vor, so muß der Bestätigungsvermerk versagt werden. ³⁾ § 256 Abs. 4 Satz 2 AktG enthält Beispiele einer wesentlichen Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses durch Gliederungsverstöße; diese Beispiele sollen dem Prüfer seine Arbeit erleichtern ⁴⁾; diese Arbeit wird ihm aber erschwert, wenn man, wie z.B. KAROLI ⁵⁾, versucht, in diese Vorschrift einen Inhalt hineinzuzinterpretieren, den sie gar nicht hat. Das gleiche gilt auch für den § 256 Abs. 4 Satz 1 AktG. ⁶⁾

Der Abschlußprüfer hat den Bestätigungsvermerk ferner dann zu versagen, wenn der Gliederungsverstoß den Tatbestand des § 400 Nr. 1 AktG erfüllt ⁷⁾, wenn der Vorstand sich also durch einen Verstoß gegen die Gliederungsvorschriften strafbar macht. ⁸⁾

Liegen Verstöße gegen die Gliederungsvorschriften vor, die weder die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses wesentlich beeinträchtigen noch die

1) Vgl. S. 163

2) Vgl. z.B. a. Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 346

3) Vgl. a. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6

4) Vgl. S. 160 u. 162 Anm. 1

5) Vgl. Karoli-Tomfahrdt, a. a. O., S. 176

6) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 765: Nichtigkeit wegen eines Verstoßes gegen die Gliederungsvorschriften tritt nur ein, wenn die Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses wesentlich beeinträchtigt ist und der Jahresabschluß, insbesondere die Erfolgsrechnung dadurch verschleiert oder gar verfälscht wird."

7) Vgl. a. Klug, U.: in: Großkommentar AktG, § 296 Anm. 11; Godin-Wilhelmi, § 400 Anm. 3

8) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Karoli, R.: Praxis, S. 171

Strafbarkeit des Vorstandes nach § 400 Nr. 1 AktG begründen, dann ist der Bestätigungsvermerk eingeschränkt zu erteilen.¹⁾

57. Der Bestätigungsvermerk bei Mängeln des Geschäftsberichtes

Dem Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft wird durch das AktG 1965 eine erhöhte Bedeutung für die Erreichung des Zieles einer größeren Publizität beigemessen.²⁾ Er soll nach dem Willen des Gesetzgebers eine Ergänzung von Jahresbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bilden und die Vorgänge ersichtlich machen, die sich in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gar nicht oder nur zum Teil darstellen lassen.³⁾ Die Vorschrift des § 160 AktG 1965 ist gegenüber dem § 128 AktG 1937 "weitgehend"⁴⁾ umgestaltet worden, während Umfang und Inhalt der Berichterstattungspflicht im Lagebericht gegenüber der bisherigen Regelung unverändert geblieben sind.⁵⁾ Diese Erläuterungspflicht im Geschäftsbericht ist für "die Grundkonzeption der neuen Bewertungsvorschriften von entscheidender Bedeutung"⁶⁾. Diese neuen Verpflichtungen bewirken, "daß der Ge-

1) Vgl. a. Geßler, E.: Bedeutungswandel, S. 162; Forster, K.-H.: Jahresabschlußprüfung, S. 394; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 160 Tz. 2; das Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968 spricht davon, daß der Geschäftsbericht für die Beurteilung des Jahresabschlusses nahezu unentbehrlich sei, vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 757; Martens, H.-J.: a. a. O., S. 564; Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1966, S. 115; Karoli, R.: Stellung, S. 395; Kropff, B.: Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S. 567 u. 575 (Zitierende fortan: Leitgedanken); Petersen, H.: Bewertungswahlrechte und Erläuterungspflichten nach dem neuen Aktienrecht, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S. 254; Vallenthin, W.: Das Aktienwesen, Frankfurt a. M. 1963, S. 48; Zeiß, F.: a. a. O., S. 68; Goerdeler, R.: a. a. O., S. 225

3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 149 Tz. 11 u. Vorbem. zu §§ 153-156 Tz. 2; Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, S. 115; Petersen, H.: a. a. O., S. 253; Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 259

4) Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 160 Tz. 2

5) Vgl. § 160 Abs. 1 AktG 1965, § 128 Abs. 1 AktG 1937; vgl. a. Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, Düsseldorf 1966, S. 34 (Zitierende fortan: Arbeitstagung); Karoli, R.: Stellung, S. 395

6) Kropff, B.: Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts,

schäftsbericht in viel stärkerem Maße als bisher den Schlüssel zum Verständnis des Jahresabschlusses liefert." ¹⁾ Der Forderung KOSIOLS, die Posten der Bilanz "zu deutlich erkennbaren Werten" anzusetzen, "d.h. eine präzisierte Wertkategorie wahrhaftig zum Ausdruck" zu bringen ²⁾, wird durch die neuen Erläuterungspflichten im Geschäftsbericht Rechnung getragen. Die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sind im Erläuterungsbericht so vollständig anzugeben, wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erforderlich ist; anzugeben sind ferner wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen und unter bestimmten Voraussetzungen auch die Unterschiedsbeträge, die sich aus einem solchen Wechsel ergeben. ³⁾

Jahresabschluß und Geschäftsbericht "sind auf das engste miteinander verbunden und ergänzen sich" ⁴⁾. Der Geschäftsbericht ist für die Öffentlichkeit, für die Aktionäre, Arbeitnehmer, Gläubiger und für den Aufsichtsrat gleichermaßen ein wichtiges Informationsmittel für die von ihnen zu treffenden Entscheidungen. Dieser großen Bedeutung des Geschäftsberichtes entspricht es, daß seine Überprüfung einen Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Abschlußprüfers bilden wird" ⁵⁾. Dieser Bedeutung des Geschäftsberichtes muß die Handhabung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer adäquat sein.

Das neue Aktiengesetz hat einige wichtige Veränderungen der bisherigen Bestimmungen über die Prüfung des Geschäftsberichtes gebracht, die im Hinblick auf

Fortsetzung der Fußnote 6) von Seite 185

in: Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S. 568; vgl. a. Petersen, H.: a. a. O., S. 253

1) Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 595

2) Kosiol, E.: Bilanzreform und Einheitsbilanz, Berlin-Stuttgart 1949, S. 138/139

3) Vgl. § 160 Abs. 2 AktG 1965; vgl. a. Godin-Wilhelmi, Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, 3. Aufl., Band 2, Berlin 1967, § 258 Anm. 4; Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 149 Tz. 11 u. Vorbem. zu §§ 153-156 Tz. 2; Baumbach-Hueck, a. a. O., § 160 Anm. 8-10; Kropff, B.: Leitgedanken, S. 567

4) Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 160 Tz. 5

5) Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, S. 119; vgl. a. Karoli-Tomfohrde, a. a. O., S. 170. Kropff, B.: Leitgedanken, S. 575; Forster, K.-H.: Neue Pflichten, S. 598. Zeiß, F.: a. a. O., S. 102; Homburger, M.: a. a. O., S. 98 für das frühere Recht

die Handhabung des Bestätigungsvermerkes von Bedeutung sind. Während nach bisherigem Recht nur der Erläuterungsbericht der Prüfung unterlag, §§ 135 Abs. 1 S. 1, 140 Abs. 1 2. Halbs. AktG 1937, ist nach neuem Recht auch der Lagebericht zu prüfen, und zwar darauf, ob er nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erweckt, § 162 Abs. 2 S. 2 AktG; nach § 140 Abs. 3 AktG 1937 konnte der Abschlußprüfer die Bestätigung versagen oder einschränken, wenn der Lagebericht offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft brachte, die geeignet war, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen. Die neue Bestimmung ist also in doppelter Hinsicht erweitert worden. ¹⁾ Der bisherige § 140 Abs. 3 AktG 1937 ist weggefallen, doch bedeutet dies keine sachliche Änderung²⁾, da sich durch die Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlußprüfung die Vorschrift des § 140 Abs. 3 AktG 1937 erübrigt hat. ³⁾

Da der Jahresabschluß nicht nach § 256 nichtig ist, wenn der Geschäftsbericht bei seiner Feststellung fehlte, unvollständig oder unrichtig war ⁴⁾, kann § 256 AktG hier nicht als Anhaltspunkt für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes dienen. Wohl aber kann dies § 400 Nr. 1 und Nr. 4 AktG. Zu den in § 400 Nr. 1 AktG genannten Darstellungen über den Vermögensstand gehören insbesondere aus dem Geschäftsbericht der Lagebericht und der allgemeine Erläuterungsbericht. ⁵⁾ Gibt der Vorstand also im Geschäftsbericht die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen unrichtig wieder oder verschleiert er sie, dann macht er sich strafbar; der Abschlußprüfer hat in diesem Fall den Bestätigungsvermerk zu versagen. ⁶⁾ Gleiches gilt, wenn der Vorstand im Geschäftsbericht über die Gegenstände nach § 160 Abs. 3 AktG falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt, § 400 Nr. 4 AktG, und sich dadurch strafbar macht, also vorsätzlich handelt; auch in diesem Fall ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Wir sind zwar auch der Ansicht von SCHLEGELBERGER-QUASSOWSKI, daß der Abschlußprüfer nicht nur vorsätzlich oder fahrlässig falsche Verstöße zu rügen, sondern auch allein objektive Unrichtigkeiten

1) Vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 1

2) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 1

3) Vgl. a. Zeiß, F.: a. a. O., S. 106

4) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 160 Anm. 3; Godin-Wilhelmi, § 160 Anm. 18; Schlegelberger-Quassowski, § 128 Anm. 30. Anderer Meinung; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 127 Tz. 19

5) Vgl. Baumbach-Hueck, § 400 Anm. 5; Klug, U.: in: Großkommentar AktG § 296 Anm. 10

6) Vgl. a. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 17

festzustellen habe ¹⁾, glauben aber mit dem Gesetzgeber, daß ein vorsätzlicher Verstoß schwerer wiegt und deshalb größere Konsequenzen ²⁾, also die Versagung des Bestätigungsvermerkes, erfordert.

Einen weiteren Anhaltspunkt für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes bei Verstößen gegen die Vorschriften über den Geschäftsbericht bieten §§ 258 ff AktG. Nach § 258 Abs. 1 Satz 2 AktG haben die Prüfer den Geschäftsbericht darauf zu prüfen, ob die Angaben nach § 160 Abs. 2 und 3 AktG nicht oder nicht vollständig gemacht worden sind. Stellt der Abschlußprüfer also fest, daß der Geschäftsbericht die Angaben nach § 160 Abs. 2 und 3 AktG nicht oder nicht vollständig enthält, so muß er den Bestätigungsvermerk einschränken und in der Einschränkung die fehlenden Angaben machen. Nach allgemeinen Grundsätzen ist der Bestätigungsvermerk dagegen zu versagen, wenn Einwendungen zu erheben sind, die entweder

- a) die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes im ganzen aufheben, wenn also z.B. der Geschäftsbericht überhaupt fehlt oder der Vorstand keine der nach § 160 Abs. 2 oder 3 AktG erforderlichen Angaben gemacht hat, oder die
- b) diese Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes zwar nur zum Teil betreffen, die Abwägung der beteiligten Interessen aber zu der Forderung nach Versagung des Bestätigungsvermerkes führt.

Nicht alle von §§ 258 ff AktG erfaßten Verstöße gegen die Vorschriften über den Geschäftsbericht können also durch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes "geahndet" werden. Zu beachten ist auch, daß von §§ 258 ff AktG nur die unvollständige Berichterstattung erfaßt wird, nicht dagegen die unrichtige, weil falsche Berichterstattung. Für diese Verstöße durch unrichtige Berichterstattung gelten die von uns aufgestellten allgemeinen Grundsätze zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes. ³⁾

Als Beispiele für Verstöße gegen die Vorschriften über den Geschäftsbericht, die in der Praxis zu einer Versagung des Testats führen könnten, wurden bisher u.a. die "unzulässige Anwendung der Schutzklausel" und die "unzutreffende oder man-

1) Schlegelberger-Quassowski, § 141 Anm. 4; vgl. a. Loitlsberger, E.: a.a.O., S. 89: bewußte Fehler und Zufallsfehler; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a.a.O., S. 78: "Fehler können entweder Versehen oder Vergehen (Verschleierungen oder Fälschungen) sein."; Klebba, W.: a.a.O., S. 19

2) Vgl. a. Hoeßlin, H. v.: a.a.O., S. 360

3) Vgl. S. 144; vgl. a. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; Einschränkung, wenn "der Geschäftsbericht nicht völlig den gesetzlichen Bestimmungen entspricht"; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 759

gelhafte Berichterstattung im Geschäftsbericht" angeführt. ¹⁾ Als Beispiel für einen Verstoß, der zu einer Einschränkung oder Versagung führen könnte, wurde u. a. genannt, "wenn im Geschäftsbericht Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, falsch oder unzulässigerweise nicht erörtert sind" ²⁾. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes wurde u. a. bei nicht getrennter Angabe der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge im Geschäftsbericht gefordert. ³⁾ Mit dieser Frage, wie auf den nicht getrennten Ausweis der Gesamtbezüge der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder von Prüferseite zu reagieren sei, hat man sich auffallend viel befaßt. Heute müßte nach der von uns vertretenen Ansicht ein solcher Verstoß gleichfalls eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes zur Folge haben ⁴⁾, weil ein solcher Fehler Anlaß zu einer Sonderprüfung sein kann.

Eine andere Frage, die immer wieder im Mittelpunkt der Diskussion stand, war die, wie der Abschlußprüfer zu reagieren habe, wenn der Vorstand von der Schutzklausel einen unzulässigen Gebrauch macht. Diese Schutzklausel und ihr genauer Inhalt waren ja schon immer heftig umstritten ⁵⁾; sie ist im neuen Aktiengesetz zwar nicht beseitigt, aber eingeengt worden ⁶⁾; die Vorschriften über die Schutz-

- 1) Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 512, Weitere Beispiele bei: Mellerowicz, K.: a. a. O., § 140 Anm. 17; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Wanieck, O.: a. a. O., S. 300 u. 301; Hertlein, A. u. Meisner, K.: a. a. O., S. 259; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 376
- 2) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26. Weitere Beispiele bei: Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 27; Koppe, R.: a. a. O., S. 78; Westphal, H.: a. a. O., S. 77 u. 78; Karoli, R.: Praxis, S. 173; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 360
- 3) Vgl. Wanieck, O.: a. a. O., S. 297. Weitere Beispiele bei: Wanieck, O.: a. a. O., S. 299; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 140 Tz. 26; Schlegelberger-Quassowski, § 140 Anm. 8; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, S. 510; Karoli, R.: Praxis, S. 171; Fachgutachten 6/33, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 31; Fachgutachten 1 /34, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 85; Fachgutachten 7/35, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1948, S. 66
- 4) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 760; Scherpf, P.: a. a. O., S. VI 670; Baumbach-Hueck, § 167 Anm. 6
- 5) Vgl. z. B. Vallenthin, W.: a. a. O., S. 52; Coammerer, E. v.: a. a. O., S. 169; Singer, E.: a. a. O., S. 21
- 6) Vgl. z. B. a. Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 270; Institut der Wirtschaftsprüfer, Arbeitstagung, S. 34

klausel sind eng auszulegen. ¹⁾ Daraus ergeben sich Hinweise für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes bei unzulässigem Gebrauchmachen von der Schutzklausel. Nach unserer Ansicht ist in einem solchen Fall stets das nach § 169 AktG zuständige Gericht vom Abschlußprüfer anzurufen. ²⁾ Bestätigt dies die Ansicht des Abschlußprüfers, so hat dieser den Bestätigungsvermerk einzuschränken - denn es liegt dann ein Tatbestand vor, der eine Sonderprüfung rechtfertigen kann, weil der Geschäftsbericht wegen der unzulässigen Anwendung der Schutzklausel unvollständig ist ³⁾ - und in der Einschränkung die unterlassenen Angaben zu machen. ⁴⁾ Gegebenenfalls, d.h. wenn die von uns aufgezeigten Voraussetzungen für die Versagung des Vermerks vorliegen, kann der Abschlußprüfer den Vermerk auch versagen. ⁵⁾

An der Kann-Vorschrift des § 140 Abs. 3 AktG entzündeten sich früher die Diskussionen. ⁶⁾ Heute; da sie fortgefallen ist, steht fest, daß eine Einwendung dann vorliegt, wenn die sonstigen Angaben im Geschäftsbericht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken. In diesem Fall darf der Abschlußprüfer unserer Ansicht nach den Bestätigungsvermerk nicht einschränken, sondern muß ihn versagen, da durch diese Einwendungen die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes zwar nur zum Teil betroffen wird, die Abwägung der beteiligten Interessen aber zu der Forderung nach Versagung des Bestätigungsvermerkes führt; der Geschäftsbericht und hier gerade der Lagebericht ist wohl das wichtigste Informationsmittel für die Öffentlichkeit, die Aktionäre, Arbeitnehmer und Gläubiger über die Lage der Gesellschaft, die durch die Überprüfung der Angaben im Geschäftsbericht auch ihre einzige Prüfung durch den Abschlußprüfer erfährt. ⁷⁾

Bei dem weiten Ermessensspielraum, den der Vorstand bei Abfassung des Lageberichtes hat ⁸⁾, darf es ihm nicht schwerfallen, diese Grenzen einzuhalten; durch einen Geschäftsbericht, in dem eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erweckt wird, wird die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses weitgehend zur Bedeutungslosigkeit verurteilt.

1) Vgl. a. Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 160 Tz. 10

2) Vgl. S. 111 u. 116

3) Vgl. a. Baumbach-Hueck, § 160 Anm. 27

4) Vgl. S. 111. A.M.: Wanieck, O. a. a. O., S. 299; Hoeßlin, H. v.: a. a. O., S. 349

5) Vgl. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 764

6) Vgl. z.B. HFA 1/53, abgedr. in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Fachgutachtensammlung 1956, S. 163 u. 164; Institut der Wirtschaftsprüfer, Vorschläge, S. 69; Arndt, P.: a. a. O., S. 55 u. 113

7) Vgl. S. 31

8) Vgl. z.B. a. Kropff, B.: Aktiengesetz, S. 265; Adler-Düring-Schmaltz, 4. Aufl., Band 1, § 160 Tz. 6

58. Der Bestätigungsvermerk bei Satzungsverstößen

Nach § 162 Abs. 2 S. 1 AktG ist der Jahresabschluß auch darauf zu prüfen, ob die Bestimmungen der Satzung über den Jahresabschluß beachtet sind ¹⁾; nach § 167 Abs. 1 AktG erstreckt sich der Bestätigungsvermerk auch auf die Übereinstimmung der geprüften Unterlagen mit der Satzung; nach § 169 Abs. 1 AktG kann auch eine Meinungsverschiedenheit über die Auslegung einer Satzungsbestimmung die Anrufung des Gerichtes rechtfertigen. ²⁾ Bisher war es weder "unumstritten" ³⁾ noch wurde es "als selbstverständlich" ⁴⁾ angenommen, daß es zu den Prüfungsaufgaben des Abschlußprüfers gehöre, neben den aktienrechtlichen Bestimmungen auch die satzungsrechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen; die Berücksichtigung dieser Bestimmungen wurde aber "überwiegend" ⁵⁾ bejaht. ⁶⁾

Zu den Folgen von Verstößen gegen die Satzung, die sich auf die Rechnungs- und Rechenschaftslegung auswirken, für die Handhabung des Bestätigungsvermerkes ist bisher kaum Stellung genommen worden. Soweit Stellungnahmen ergangen sind, hat man nicht nur Einschränkungen des Bestätigungsvermerkes befürwortet ⁷⁾, sondern auch Versagungen. ⁸⁾

-
- 1) Da die Bestätigung sich auf die Übereinstimmung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht mit der Satzung bezieht, müssen auch Buchführung und Geschäftsbericht auf diese Übereinstimmung hin geprüft werden, vgl. S. 29/30
 - 2) Vgl. z. B. a. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 757; Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 170
 - 3) Koll, W.: Über die Auswirkung gesetzwidriger Satzungsbestimmungen auf Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S. 418
 - 4) Abd., S. 418
 - 5) Zeiß, F.: a. a. O., S. 102
 - 6) Vgl. z. B. Mellerowicz, K.: a. a. O., § 135 Anm. 14 u. § 140 Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, Verordnung, § 262 a Anm. 5; Baumbach, A. u. Hueck, A.: Aktiengesetz, 12. Aufl., München und Berlin 1965, § 135 Anm. 3; Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., § 135 Tz. 41; Schlegelberger Quassowski, § 135 Anm. 8; Wanieck, O.: a. a. O., S. 271, 272 u. 273 mit weiteren Nachweisen; Homburger, M.: Organe, S. 2940; Koppe, R.: a. a. O., S. 80; a. M.: Ritter, C.: a. a. O., § 135 Anm. 4; vgl. a. bei Wanieck, O.: a. a. O., S. 271
 - 7) Vgl. z. B. Teichmann, R. u. Koehler, W.: a. a. O., § 140 Erl. 2; Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 176; Wanieck, O.: a. a. O., S. 272
 - 8) Vgl. z. B. Godin-Wilhelmi, § 167 Anm. 4; Karoli-Tomföhrde, a. a. O., S. 170; bei Wanieck, O.: a. a. O., S. 272

Die Satzung ist das "Gesetz der Gesellschaft" ¹⁾; sie ist "die Summe jener rechtsgeschäftlich aufgestellten Normen, welche in Ergänzung oder Abänderung des Gesetzes die körperschaftlichen Rechtsverhältnisse der Gesellschaft regeln und damit die Gesellschaft gegenüber den übrigen AGn individualisieren." ²⁾ Die Satzungsbestimmungen dienen ganz überwiegend dem Interesse der Aktionäre ³⁾; nur die firmenrechtlichen Vorschriften dienen dem öffentlichen Interesse. ⁴⁾

Wir würden deshalb eine Handhabung des Bestätigungsvermerkes bei Satzungsverstößen befürworten, die nur bei solchen Verstößen, die nach § 256 Abs.1 Nr.4 AktG die Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses zur Folge haben, den Bestätigungsvermerk versagt, in allen übrigen Fällen aber den Bestätigungsvermerk uneingeschränkt erteilt und die Verstöße in den Prüfungsbericht aufnimmt; so wird einerseits erreicht, daß die Aktionäre über den Bericht des Aufsichtsrates von den Satzungsverstößen Kenntnis erlangen, andererseits die Gesellschaft aber vor größeren Schäden bewahrt wird. Eine solche Handhabung des Bestätigungsvermerkes ist aber zur Zeit deshalb noch nicht möglich, weil der Abschlußprüfer in seinem Vermerk die Übereinstimmung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht - als Ganzes - mit der Satzung bestätigen muß, dies also bei Satzungsverstößen von Buchführung, Jahresabschluß und (oder) Geschäftsbericht als Ganzes berühren, nicht kann, da dann Einwendungen vorliegen. Die heutige Handhabung des Bestätigungsvermerkes sollte deshalb so aussehen, daß bei durch Satzungsverstöße begründeten Einwendungen der Bestätigungsvermerk eingeschränkt erteilt wird und er nur dann versagt wird, wenn § 256 Abs.1 Nr.4 AktG gegeben ist oder eine gewisse Wahrscheinlichkeit für solche Satzungsverstöße besteht.

Probleme, die angeblich im Zusammenhang mit gesetzwidrigen Satzungsbestimmungen auftauchen ⁵⁾, können wir nicht sehen. ⁶⁾ Ist die Satzungsbestimmung gesetzwidrig, dann ist sie nichtig und unbeachtlich ⁷⁾, ein "Verstoß" gegen diese gesetzwidrige Satzungsbestimmung kann also nie zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes oder auch nur zu einem Zusatz zum Bestätigungsvermerk ⁸⁾ oder zu einer Beanstandung im Prüfungsbericht führen. Der Ab-

1) Godin-Wilhelmi, § 256 Anm. 6

2) Würdinger, H.: Aktien- und Konzernrecht, 2. Aufl., Karlsruhe 1966, S. 34

3) Vgl. z.B. a. Wanieck, O.: a. a. O., S. 271; Schulze zur Wiesch, D. W.: a. a. O., S. 65

4) Vgl. Würdinger, H.: a. a. O., S. 36

5) Vgl. Koll, W.: a. a. O., S. 417 ff; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 757, 762, 911 u. 912

6) Vgl. a. S. 139 - 140

7) Vgl. z.B. a. Godin-Wilhelmi, § 23 Anm. 14; Würdinger, H.: a. a. O., S. 41

8) Vgl. S. 139 - 140

schlußprüfer kann in diesem Fall sehr wohl bestätigen, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen. Beachtet der Vorstand eine gesetzwidrige Satzungsbestimmung ¹⁾, so ist allein entscheidend, ob er dadurch gegen die für die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht geltenden Gesetze verstößt. Verstößt er gegen sie, so begründet das eine Einwendung, dies aber eben nicht deshalb, weil er eine gesetzwidrige Satzungsbestimmung beachtet, sondern weil er gegen das Gesetz verstößt.

1) Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, S. 757

LITERATURVERZEICHNIS

1. Bücher und Kommentare:

(Zitierweise unterstrichen)

- Adler, H. Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Ertel, H. A., Wirtschaftsprüfung, Berlin u. Wien 1933, S. 154 - 171
- Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K. Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957
- Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., bearbeitet von Schmaltz, K., Forster, K.-H., Goerdeler, R., Havermann, H., Band 1, Rechnungslegung §§ 148 - 160, 311 - 313 AktG 1965, § 14 EG, Stuttgart 1968
- Arndt, P. Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk, München 1959 (Diss.)
- Bachof, P. Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Band 1, 3. Aufl., Tübingen 1966
- Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Band 2, Tübingen 1967
- Bankmann, J. Die Entwicklung des Wirtschaftsprüferstandes und seiner Aufgaben, in: Mellerowicz, K. u. Bankmann, J. (Hrsg.), Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1966, S. 171 - 181
- Barz, C. H. u. a. (Hrsg.) Das Frankfurter Publizitätsgespräch (Vorträge und Diskussionen der gleichnamigen Tagung in Königstein/Ts. am 13. u. 14. April 1962), Frankfurt a. M. 1962
- Baudisch, R. Die Funktion des Abschlußprüfers, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S. 19 - 50
- Baumbach, A. u. Hueck Aktiengesetz, 12. Aufl., München und Berlin 1965
- A.

- Baumbach, A.u.
Hueck, A. Aktiengesetz, 13. Aufl., München 1968
- Baumbach, A.u.
Lauterbach, W. Zivilprozeßordnung, München und Berlin 1966
- Blomeyer, A. Zivilprozeßrecht, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1963
- Bundestag Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Deutscher Bundestag, 4. Wahlperiode, Drucksache IV/171, Bonn 1962
- Schriftlicher Bericht des Rechtsausschusses (12. Ausschuß) über die von der Bundesregierung eingebrachten Entwürfe a) eines Aktiengesetzes, b) eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz..., Deutscher Bundestag, 4. Wahlperiode, Drucksache IV/3296; Antrag des Ausschusses, Zu Drucksache IV/3296; Bericht des Abg. Dr. Wilhelmi, Bonn 1965
- Bussmann, K.F. Betreuung und Prüfung der Unternehmungen, Wiesbaden 1960
- Buttmann, E. Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931, Göttingen 1935 (Diss.)
- Caemmerer, E.v. Publizitätsinteressen der Öffentlichkeit und Gesellschaftsrecht, in: Barz, C.H.u.a. (Hrsg.), Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt a.M. 1962, S.141 - 182
- Gesammelte Schriften, Band 2, herausgegeben von H.G. Leser, Tübingen 1968
- Creifelds, C. Rechtswörterbuch, München 1968
- Eich, W. Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, 2. Aufl., Berlin 1941
- Elmendorff Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Vorträge und Diskussionen der Münchener Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 12. bis 14. Juli 1950, Band 1, Düsseldorf 1950, S.60 - 75
- Elmendorff, K. Anwendbarkeit von Zufallsstichproben bei der Abschlußprüfung, Düsseldorf 1963

- Engisch, K. Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl., Stuttgart 1964
- Enneccerus, L. u. Nipperdey, H. C. Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen 1959
- Ertel, H. A. Der Wirtschaftsprüfer als Pflichtprüfer, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien, Zürich 1938, S. 199 - 203
- Eyermann, E. u. Fröhler, L. Verwaltungsgerichtsordnung, 4. Aufl., München und Berlin 1965
- Flume, W. Grundfragen der Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1960
- Forsthoff, E. Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band, Allgemeiner Teil, 9. Aufl., München und Berlin 1966
- Gadow-Heinichen Großkommentar Aktiengesetz, 2. Aufl., 1. Band, §§ 1 - 144, Berlin 1961
- Großkommentar Aktiengesetz, 2. Aufl., 2. Band, §§ 145 - 304, Berlin 1965
- Geßler, E. Diskussionsbeitrag zu Schwarz, M., Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. am 30. und 31. Januar 1964 in München, Düsseldorf 1964, S. 46 - 47
- Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: Muthesius, V. (Hrsg.), 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, Frankfurt a. M. o. J.
- Godin-Wilhelmi Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, 3. Aufl., Band 1, §§ 1 - 178, Berlin 1967
- Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, 3. Aufl., Band 2, §§ 179 - 410, Berlin 1967
- Goerdeler, R. Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Barz, C. H. u. a. (Hrsg.), Das Frankfurter Publizitätsgespräch, Frankfurt a. M. 1962, S. 211 - 233
- Götze, A. (Hrsg.) Trübners Deutsches Wörterbuch, 2. Band, Berlin 1940

- Göttelmann, G. Aktienrechtliche Pflichtprüfung und genossenschaftliche Betreuungsprüfung, Köln 1957 (Diss.)
- Goldschmit, F. Das neue Aktienrecht, Handkommentar, München 1932
- Gottschalk, H. Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, Frankfurt a.M. 1934
- Großmann, H. Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Berlin 1938
- Heinen, E. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968
- Handelsbilanzen, 4. Aufl., Wiesbaden 1968
- Herder (Hrsg.) Herders Sprachbuch, 2. Aufl., Freiburg, Basel u. Wien 1964
- Hertlein, A. u. Meisner, K. Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1956
- Hintner, O. Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München, Berlin und Leipzig 1926
- Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart 1949
- Homburger, M. Aufsichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht, Berlin 1932
- Horn, H. Die Prüfung der Bewertung, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien, Zürich 1938, S. 102 - 120
- Wirtschaftsprüfung und Revisionstechnik, Die Handelshochschule, 3. Aufl., Band 4, Wiesbaden 1953
- Huber, E. R. Wirtschafts-Verwaltungsrecht, 1. Band, 2. Aufl., Tübingen 1953
- Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2. Band, 2. Aufl., Tübingen 1954
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.) Vorschläge zur Aktienrechtsreform des Arbeitskreises Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf 1956
- Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956 (Zitierweise: Fachgutachtensammlung)

- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.) Achte und Neunte Arbeitstagung 1965/66, als Manuskript gedruckt, Düsseldorf 1966
- Ergänzung . . . der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, 1. Ergänzung 1967, Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (Fortsetzung der Sammlung von 1956), Düsseldorf 1968 (Zitierweise: Fachgutachten-sammlung 1967)
- Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch, Ausgabe 1951, Düsseldorf 1951
- Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, Düsseldorf 1954
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, Düsseldorf 1959
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, Band 1 u. 2, Düsseldorf 1963
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968
- Isaac, A. Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951
- Jellinek, W. Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Offenburg 1948
- Karoli, R. Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934
- Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, in: Kongreß-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen, Berlin 1937, S. 126 - 131
- Klausing, F. Reform des Aktienrechts. Unter besonderer Berücksichtigung der Teilreform des Jahres 1931, Berlin und Wien 1933
- Klebba, W. Revisionspraxis, 4. Aufl., Nürnberg, Darmstadt, Düsseldorf und Berlin 1953
- Klug, U. in: Gadow-Heinichen, Großkommentar Aktiengesetz, 2. Band, 2. Aufl., Berlin 1965, §§ 296, 302 (Zitierweise: Klug, U., in Großkommentar AktG)
- Köst, E. Juristisches Wörterbuch, 6. Aufl., Bremen 1967

- Kolarik, F.-G. Die Buchprüfung als Allokationsproblem von heterogenen Wahrscheinlichkeitsstichproben, Wien 1964 (Diss.)
- Koppe, R. Was sind "Einwendungen" (Aktiengesetz § 140) - Einschränkungen des Prüfungsvermerks, gesetzliche Grundlagen? in: Ertel, H.A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 3, Berlin, Wien und Zürich 1938, S. 75 - 83
- Kosiol, E. Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962
- Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Aufl., Berlin u. Stuttgart 1949
- Kronstein, H.u. Publizität und Gewinnverteilung im neuen Aktienrecht,
Claussen, C.P. Frankfurt a.M. 1960
- Kropff, B. Aktiengesetz, Düsseldorf 1965
- Diskussionsbeitrag zu Meier, A., Der Abhängigkeitsbericht unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 127 - 130
- Kuhn, K. Die Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für die Besteuerung der Unternehmung, in: Mellerowicz, K. und Bankmann, J. (Hrsg.), Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1966, S. 182 - 200
- Larenz, K. Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Göttingen und Heidelberg 1960
- le Coutre, W. Materielle Revisionen, in: Ertel, H.A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Berlin und Wien 1933, S. 63 - 81
- Leffson, U. Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, Wiesbaden 1961
- Lehmann, H.u. Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 15.
Hübner, H. Aufl., Berlin 1966
- Lehmann, J. Gutachten über die Frage: Soll bei einer zukünftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden? in: Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages, 1. Band, Berlin u. Leipzig 1926, S. 258 - 331
- Leitner, F. Die Kontrolle (in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz- und Wirtschaftsprüfungen), 5. Aufl., Frankfurt a.M. 1939

- Loitlsberger, E. Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966
- Mackensen, L. Deutsches Wörterbuch, 5. Aufl., München 1967
- Mellerowicz, K. in: Gadow-Heinichen, Großkommentar Aktiengesetz, 2. Aufl., 1. Band, Berlin 1961, §§ 125 - 144
- Michel, E. Der Wirtschaftsprüfer als Organ des Staates, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin u. Wien 1935
- Die Aufgaben der Pflichtprüfungen nach der neuen Gesetzgebung, in: Beiträge zur Wirtschaftspolitik, Die wirtschaftspolitischen Vorträge des 1. Deutschen Betriebswirtschaftler-Tages, Berlin 1935, S. 39 - 44
- Nebinger, R. Verwaltungsrecht Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Stuttgart 1949
- Neflin, H. Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, 3. Aufl., Stuttgart 1960
- Nertinger, J. Wie prüft man einen Jahresabschluß? Stuttgart 1949
- Palandt, O. Bürgerliches Gesetzbuch, 27. Aufl., München 1968
- Pekrun, R. Das Deutsche Wort, 10. Aufl., München 1967
- Pinner, A. Soll bei einer künftigen Reform des Aktienrechts eine Annäherung an das englisch-amerikanische Recht in grundlegenden Fragen stattfinden?, in: Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages in Köln vom 12. bis 15. September 1926, 2. Band, Berlin und Leipzig 1927, S. 615 - 678
- Preußische Akademie der Wissenschaften (Hrsg.) Deutsches Rechtswörterbuch, Band 2, Weimar 1932
- Quassowski, L. Die Publizität im neuen Aktienrecht, in: Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, begründet von Dr. J. A. Gruchot, Neue Folge, 9. Jahrgang (der ganzen Reihe 72. Jahrgang), Berlin 1932, S. 401 - 425
- Rasch, H. Richtige und falsche Wege der Aktienrechtsreform, Karlsruhe 1960

- Rehm, H. Gutachten über die Frage: Empfiehlt es sich, die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft genauer zu bestimmen?, in: Verhandlungen des 28. Deutschen Juristentages, 1. Band, Berlin 1905, S. 20 - 41
- Ritter, C. Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl., Berlin und München 1939
- Rittner, F. Gutachten über: Die handelsrechtliche Publizität außerhalb der Aktiengesellschaft, in: Verhandlungen des 45. Deutschen Juristentages, Band 1, Teil 4, München und Berlin 1964
- Rosenberg, L. Die Beweislast, München und Berlin 1965
- Roser, U. Neue Rechtsmittel, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 65 - 74
- Saage, G. Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965
- Scherpf, P. Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Sonderdruck aus: Handbuch der Aktiengesellschaft, Köln 1967
- Schlegelberger, F. Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931
Quassowski, L. u. nebst den Durchführungsbestimmungen, Berlin 1932
Schmölder, K.
- Schlegelberger, F. Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1939
Quassowski, L.,
 Herbig, G.,
 Geßler, E. u.
 Hefermehl, W.
- Schmalenbach, E. Dynamische Bilanz, 10. Aufl., Bremen-Horn 1948
 - Die Aktiengesellschaft, 7. Aufl., Köln und Opladen 1950
- Schmatz, H. P. Die Grenzen des Opportunitätsprinzips im heutigen deutschen Polizeirecht, Berlin 1966
- Schneider, E. Publizität und Abschlußprüfung vom Standpunkt der Wirtschaft, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S. 53 - 72

- Schneider, K. Der Wirtschaftsprüfer nach dem neuen Aktienrecht, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 9 - 20
- Schulze zur Wiesch, D. W. Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963
- Schwantag, K. Die Publizität der Aktiengesellschaft, in: Leffson, U., Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, Wiesbaden 1961, S. 11 - 15
- Schwarz, M. Die Rechenschaftslegung der Aktiengesellschaft unter neuen Aspekten, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Entwicklungstendenzen des Handels- und Steuerrechts, Düsseldorf 1964, S. 31 - 45
- Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 105 - 113
- Schweitzer, R. Die Prüfung der Aktiengesellschaft, in: Thoms, W., Die neue Aktiengesellschaft, Halle/Saale 1938, S. 195-232
- Singer, E. Offene Fragen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Berlin 1933
- Staub, H. Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl., 2. Band, Berlin und Leipzig 1933 (Zitierweise: Staub-Pinner)
- Staudinger, J. v. Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, Recht der Schuldverhältnisse, Teil 1 c, §§ 249 - 327, erläutert von A. Werner und H. Kaduk, 10./11. Aufl., Berlin 1967
- Stier-Samlo, F. u. Elster, A. (Hrsg.) Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, 2. Band, Berlin und Leipzig 1927
- Teichmann, R. u. Koehler, W. Aktiengesetz (Kommentar), 3. Aufl., Heidelberg 1950
- Theermann, H. - D. Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin und Wien 1935
- Turegg, E. v. Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 4. Aufl., Berlin 1962
- Vallenthin, W. Das Aktienwesen, Frankfurt a. M. 1963

- Voß, W. Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts, Berlin 1927
- Wahrig, G. Das große deutsche Wörterbuch, Gütersloh 1967
- Wanieck, O. Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, in: Ertel, H. A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Band 2, Berlin und Wien 1935
- Weber, R. Der Prüfungsbericht, München ca. 1944 (Diss.)
- Wehrle-Eggers Deutscher Wortschatz, 12. Aufl., Stuttgart 1961
- Westphal, H. Die Publizität im Deutschen Konzernwesen und ihre Wahrung durch die Wirtschaftsprüfung, Kallmünz 1937 (Diss.)
- Westrick, P. Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, Heidelberg 1963
- Wolff, H. J. Verwaltungsrecht II, 2. Aufl., München und Berlin 1967
- Verwaltungsrecht I, 7. Aufl., München 1968
- Würdinger, H. Aktien- und Konzernrecht, 2. Aufl., Karlsruhe 1966
- Zedelmaier, H. Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers. Eine Betrachtung der Abschlußprüfung unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten. München 1959 (Diss.)
- Zeiß, F. Das Aktiengesetz 1965, Erläuterungen unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse kommunaler Gesellschaften, Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1966
- Zimmermann, E. Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954

2. Aufsätze in Zeitschriften und Zeitungen: (Zitierweise unterstrichen)

- Adler, H. Berufung gegen die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer?, Der Wirtschaftstreuhand, 1935, S.345 - 346
- Bestätigungsvermerk und Innehaltung der Höchstbewertungsvorschriften für Aktiengesellschaften, Der Wirtschaftstreuhand, 1936, S.190 - 192
- Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk? (§ 262 f HGB), Der Wirtschaftstreuhand, 1936, S.252 - 253
- Die Spruchstelle gemäß § 135 Aktiengesetz unter besonderer Berücksichtigung der ersten Durchführungsverordnung, Der Wirtschaftstreuhand, 1937, S.414 - 417
- Adler, H.u.
Müller, H.-P. Zur Stellung des Abschlußprüfers im künftigen Aktienrecht, Die Aktiengesellschaft, 1964, S.154 - 157
- Akademie für
Deutsches Recht Vorschläge des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, Zweiter Bericht des Vorsitzenden des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, Geh. Justizrat Dr. Kißkalt: Die Bilanzprüfung nach den Vorschlägen des Ausschusses für Aktienrecht der Akademie für Deutsches Recht, Der Wirtschaftstreuhand, 1935, S.255
- Bachof, O. Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht, Juristenzeitung, 1955, S.97 ff
- Anmerkungen zu dem Urteil des BVerwG vom 18.8.1960 - I C 42.59, Deutsches Verwaltungsblatt 1961, S.128 - 132
- Baudisch, R. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung, Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S.461 - 463
- Beham, P. Das öffentliche Interesse an der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Der Wirtschaftstreuhand, 1936, S.454 - 457
- Berg, K. Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, Der Wirtschaftsprüfer, 1932, S.268 - 270

- Buchholz, P. Die Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses im neuen Aktiengesetz, Der Wirtschaftstreuhänder 1937, S.149 - 155
- Castan, E. Publizitätspflicht für alle Großunternehmen, Der Betrieb, 1968, S.515 - 520
- David, W. Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik, Der Wirtschaftsprüfer, 1948, S.65 - 70
- Ist der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk reformbedürftig?, Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S.61 - 62
- Döllerer, G. Zweck der aktienrechtlichen Publizität, Gutachten, Der Betriebsberater, 1958, S.1281 - 1284
- Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, Der Betriebsberater, 1965, S.1405 - 1417
- Düring, W. Die neuen Bestimmungen des Aktiengesetzes über die Berechnung von Vorstands- und Aufsichtsratsantienne (§ 77, 98 AktG), Der Wirtschaftstreuhänder, 1937, S.337 - 339
- Dürrhammer, W. Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S.27 - 32
- Elmendorff, W. Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten, Die Wirtschaftsprüfung, 1948, S.25 - 28
- Eßer, J. Die Aufgaben der Publizität im Aktienrecht, Die Aktiengesellschaft, 1963, S.31 - 33
- Falkenhausen, B.Frhr.v. Die Aufgaben der Publizität im Aktienrecht, Bericht über das Frankfurter Publizitätsgespräch in Königstein/Taunus am 13.u.14.April 1962, Die Aktiengesellschaft, 1962, S.261 - 265 und 309 - 314
- Fettel, J. Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S.275 - 276
- Forster, K.-H. Vom Gläubigerschutz zum Aktionärschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S.422 - 429

- Forster, K. -H. Die Jahresschlußprüfung nach dem Aktiengesetz von 1965, Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 389 - 397
- Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 473 - 479
- Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S. 585 - 606
- Frey, G. Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung nach §§ 258 ff AktG, Die Wirtschaftsprüfung, 1966, S. 633 - 641
- Geßler, E. Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S. 463 - 465
- Goerdeler, R. Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, Die Wirtschaftsprüfung, 1966, S. 113 - 126
- Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, Journal UEC, 1967, S. 107 - 109
- Goudekert, A. Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, Journal UEC, 1966, S. 67 - 69
- Greiffenhagen, H. Wirtschaftsprüfung und aktienrechtliche Pflichtprüfung. Ein Rückblick und Ausblick., Die Wirtschaftsprüfung, 1966, S. 559 - 564
- Zur Problematik der Rechnungslegungspublizität von Großunternehmen und Konzernen außerhalb der aktienrechtlichen Unternehmensform mit der Sicht auf europäische Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S. 113 - 123
- Griffel, E.E. Wirtschaftsprüfung in U. S. A. im Vergleich zu den neuen deutschen Bilanzierungsvorschriften für A. -G., Der Wirtschaftsprüfer, 1933, S. 72 - 74
- Hagest, K. Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Die Wirtschaftsprüfung, 1949, S. 450 - 454
- Hax, K. Aufgaben und Bedeutung der Aktiengesellschaft, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1950, S. 240 - 252

- Heilbrunn, O. Der Bestätigungsvermerk in der Praxis, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1934, S.362 - 364
- Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 1934, S.100 - 104
- Hoeßlin, H.v. Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1936, S.289 - 319 und 345 - 382
- Homburger, M. Organe, Publizität und Pflichtprüfung, Juristische Wochenschrift, 1931, S.2935 ff
- Über die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung, Der Wirtschaftsprüfer, 1933, S.8 - 12
- Institut der Wirtschaftsprüfer Gutachten 3/1934 des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.113 - 114
- Gutachten 1/1935 des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S.61 - 62
- Fachkongreß, Erster Deutscher Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen, November 1936, Der Wirtschaftstreuhänder, 1936, S.490 - 491
- Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Hrsgb. vom Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer., Die Wirtschaftsprüfung, Beiheft 1, Stuttgart 1948 (Zitierweise: Fachgutachtensammlung 1948)
- Fachgutachten Nr.1/1967 des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.158 - 161
- Fachliche Mitteilungen, Wirtschaftsrecht: Vermeidung fehlerhafter Veröffentlichungen von Jahresabschlüssen im Bundesanzeiger, Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S.326 - 327
- Karoli, R. Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, Der Wirtschaftstreuhänder, 1937, S.45 - 51 und 167 - 174

- Karoli, R. Die Stellung des Abschlußprüfers nach dem künftigen Aktienrecht, Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S.394 - 399
- Die stillen Reserven nach der Aktienrechtsreform in der Prüfungspraxis, Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S.513 - 516
- Karoli, R.u.
Tomfohrde, K. Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, Die Wirtschaftsprüfung 1967, S.169 - 177
- Koll, W. Über die Auswirkung gesetzeswidriger Satzungsbestimmungen auf Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.417 - 422
- Kropff, B. Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, Die Wirtschaftsprüfung, 1964, S.565 - 575
- Martens, H.-J. Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.537 - 548
- Meier, A. Rechtliche und tatsächliche Gestaltung der Jahresabschlußprüfung von Aktiengesellschaften, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1957, S.376 - 399
- Michel, E. Die öffentliche Bestellung zum Wirtschaftsprüfer und die Freizügigkeit des Wirtschaftsprüfers, Der Wirtschaftsprüfer, 1932, S.4 - 5
- Möhle, F. Reform der aktienrechtlichen Pflichtprüfung? Zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers. Der Betrieb, 1950, S.135 - 136
- Neumann-Duesberg, H. Gerichtliche Ermessensentscheidungen nach §§ 315 ff BGB, Juristenzeitung, 1952, S.705 - 711
- Nieschlag, R. Unternehmung und Eigentümer. Die "Emanzipation" der Unternehmung und der Wandel der Eigentumsstruktur, Der österreichische Betriebswirt, 1965, S.121 - 128
- Nußbaum, A. Garantien aktienrechtlicher Publizität, Juristische Wochenschrift, 1932, S.2583 ff
- Petersen, H. Bewertungswahlrechte und Erläuterungspflichten nach dem neuen Aktienrecht, Die Wirtschaftsprüfung, 1968, S.249 - 255

- Pinner, A. Zum Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Juristische Wochenschrift, 1930, S.3673 ff
- Raschen, H. * Müssen bei einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks sich aus dem Wortlaut auch die Einzelheiten der Einschränkung ergeben? Bemerkungen zu dem Gutachten 1/1935. Der Wirtschaftstreuhänder, 1935, S.62 - 63
- Schmölder, K. Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle, Juristische Wochenschrift, 1931, S.2925 ff
- Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1950, S.279 - 302
- Schneider, K. Neues Aktiengesetz und Wirtschaftsprüfer, Die Wirtschaftsprüfung, 1965, S.361 - 362
- Zur Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen durch das Institut der Wirtschaftsprüfer, Die Wirtschaftsprüfung, 1967, S.141 - 142
- Schröder, J. Wirtschaft und Wirtschaftsprüfer, Die Wirtschaftsprüfung, 1956, S.466 - 467
- Semler, J. Ergebnisse der bisherigen Pflichtrevisionen, Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S.8 - 9
- Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1958, S.453 - 461
- Wehe, E. Der Jahresabschluß 1967 nach neuem Aktienrecht, Bericht über die BB/NB-Tagung vom 16. Januar 1968, Neue Betriebswirtschaft, 3/1968, S.1 - 14
- (Bearbeiter)
- Wirtz, C. Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmen, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1957, S.121 - 130

LEBENS LAUF

Am 14. Februar 1938 wurde ich - Jürgen Hans Karl Stolz - als Sohn des Bankdirektors Dr. Josef Stolz und seiner Frau Hilde, geb. Rosenhauer, geboren.

Von 1944 bis 1948 besuchte ich die Volksschulen in Miltenberg am Main und Hildesheim, von 1948 bis 1957 das Gymnasium Josephinum in Hildesheim. Dort bestand ich am 27. Februar 1957 die Reifeprüfung.

In den Jahren 1957 bis 1962 studierte ich an der Universität München die Rechte. Am 24. Januar 1962 legte ich die 1. Juristische Staatsprüfung ab. Nach Absolvierung des Vorbereitungsdienstes für den höheren Justiz- und Verwaltungsdienst bestand ich am 2. Mai 1966 in München die 2. Juristische Staatsprüfung.

Von 1964 bis 1967 studierte ich an der Universität München Betriebswirtschaft. Am 20. Februar 1968 wurde mir der akademische Grad Diplom-Kaufmann verliehen.

Im März 1968 wurde ich von Herrn Prof. Dr. Otto Hintner, Betriebswirtschaftliches Institut der Universität München, Seminar für Revisions- und Treuhandwesen, als Doktorand angenommen.

